بسم الله الرحمن الرحيم

جامعـــــــــة آل البيــت

كلية إدارة المال والأعمال

قســــــم المحاسبـــــــة

دراسة أثر العوامل الديموغرافية والبيئة الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الأردن

The Effect of Demographic Factors and Control Environment on Auditing Quality in Jordan

إعـــــــداد الطالب

جمـــال ناصـــر خلـــف ابوعاقوله

الرقم الجامعي ٠٤٢٠٥٠٤٠٠٧

إشراف الدكتور

محمد ياسين الرحاحلة

الفصل الدراسي الثاني

٢٠٠٧-٢٠٠٨

دراسة اثر العوامل الديموغرافية والبيئة الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الأردن

The Effect of Demographic Factors and Control Environment on Auditing Quality in Jordan

إعـــــداد الطالب

جمــال ناصــر خلــف ابوعاقوله

الرقم الجامعي 0420504007

إشراف الدكتور محمد ياسين الرحاحلة

أعضاء لجنة المناقشة: التوقيع

1- د. محمد ياسين الرحاحلة (مشرفا ورئيسا) ....

2 د. غسان فلاح المطارنة (عضوا) ....

3- د. سليمان حسين البشتاوي (عضوا) ....

4- د. وليد زكريا صيام (عضوا) ....

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية إدارة المال والأعمال في جامعة ال البيت.

نوقشت وأوصي بإجازتها بتاريخ: 5 /6/ 2008م

قالَ تَعـــــالى:

بِســــــمْ اللهِ الرَحـــمّنِ الرَحـــِيم

(الرَّحْمَنُ، علَّـمَ القُـرْآنَ، خَلَقَ الإنْسَانَ، عَلَّمَهُ الْبَيَانَ)

صدقَ اللهُ العــَظِيم

سُورَةُ الرَّحْمَن
(الآيات من ١ إلى ٤)

الإهـــداء

إلى روح الأم الحانية، أمي التي أورثتني معاني الوفاء وحب العطاء . . . .

ووالدي الحبيب المعطاء الذي بذل الجهد وناله العناء . . .

ولن أوفيهما حقا بمجرد الإهداء . . .

وإنني أعاهدهما بدوام الدعاء . . .

والى كل من تعلمت منه حتى ألف وباء . . .

والأحبة الأوفياء، من أهل وأصدقاء وأنسباء . . .

واخص منهم الزوجة والأبناء الأعزاء . . .

ولولا توفيق من الله ثم دعم منهم ودعاء ووفاء . . .

لما كان هذا الجهد قد جاء .

جمال أبو عاقوله

كلمة شكر وعرفان

أحمده وأشكره تعالى على جزيل عطاءه ولطفه بعباده أن بعث فينا النبي الأمين سيدنا محمد عبده ورسوله وخاتم الأنبياء والمرسلين، وإنني بتوفيقه وعونه أن أمدني بصحة وعزم لإتمام هذا العمل المتواضع، وإنني لأرجو الله أن يعينني على مواصلة تقديم الشكر والعرفان لمن هم أهل له، فانه من لا يشكر الناس لا يشكر الله، وفي هذا المقام أتقدم بالشكر والعرفان لجامعة آل البيت ممثلة برئيسها وإدارتها لما أسهموا ويسهمون من اجل الوصول إلى أهدافها، في خدمة التعليم لبناء الإنسان الواعي والقادر على خدمة وطنه والإسهام في بناءه لمستقبل مشرق.

كما أتقدم بالشكر والعرفان للأساتذة الأفاضل في كلية إدارة المال والأعمال ممثلة بعميدها الدكتور الفاضل عدنان أبو الهيجاء الذي ما فتئ يقدم جل عنايته ورعايته لطالبي العلم والمعرفة ، ولا يسعني إلا أن أتقدم بشكري وامتناني إلى أستاذي الدكتور الفاضل محمد الرحاحلة، الذي لم يألو جهدا في تقديم كل مساعدة ومتابعة ونصح وإرشاد لإتمام هذا العمل سائلا الله أن يجزيه خير الجزاء، وانه من دواعي سروري أن أتقدم بشكري الجزيل للأساتذة الأفاضل الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة والأساتذة الكرام من خارج القسم الذين قاموا بتحكيم الاستبانة وقدموا من وقتهم وجهدهم لإثرائها من خلال ملاحظاتهم القيمة والى قسم المحاسبة ممثلا برئيسه الدكتور جمال الشرايري.

كما أن شكري المتواصل للجنة المناقشة أساتذتي الأفاضل (الدكتور الفاضل محمد ياسين الرحاحلة، والدكتور الفاضل غسان فلاح المطارنة، والدكتور الفاضل سليمان حسين البشتاوي، والدكتور الفاضل وليد زكريا صيام) الذين اجل واحترم فإنهم ما فتئوا يعطون من جهدهم ووقتهم وخلاصه أفكارهم النيرة لإثراء هذه الدراسة.

كما يمتد شكري إلى كل من ساهم وقدم نصحا وإرشادا وتشجيعا للوصول إلى هذا الجهد المتواضع فهم كثر الخيرين في هذا الوطن المعطاء واخص بشكري الأخ الباحث في الدكتوراه قاسم عواقله.

وختاما فاني لأسال الله جلت قدرته وعظم شانه أن يسدد على طريق الخير خطانا ويلهمنا سبل الرشاد.

الباحث

فهرست المحـــــتويات

قائمة الجـــــــــداول:

قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

الملخص

دراسة اثر العوامل الديموغرافية والبيئة الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الأردن

إعداد الطالـــــب

جمـــال ناصـــر خلــف ابوعاقوله

إشـــراف الدكتور

محمد ياسين الرحاحــلة

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل الديموغرافية والبيئة الرقابية ودرجة تأثيرها على جودة تدقيق الحسابات في الأردن. ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام الاستبانه كأداة لجمع البيانات يمكن من خلالها قياس مستوى جودة تدقيق الحسابات وقد احتوت على عدد من المتغيرات التي تم قياس أثرها على جودة تدقيق الحسابات في دراسات سابقة وتتمثل في: معايير التدقيق و المحاسبة الدولية والتشريعات الأردنية المحلية التي يجب على المدققين الالتزام بها، ومستوى التكنولوجيا المستخدمة، واعتماد أساس التكلفة والجهد والوقت، والالتزام بقواعد السلوك المهني، والتصرف بنزاهة واستقلالية، وبذل العناية المهنية اللازمة.

واحتوت عينة الدراسة على (١٠٥) محاسبيين قانونيين، وبعد تصميم نموذج الانحدار الملائم، وإجراء التحليل الإحصائي المطلوب تم التوصل إلى النتائج التالية:

١- تبين أن مستوى الإدراك لأهمية جودة تدقيق الحسابات لدى المحاسبين القانونيين مرتفع، ويتأثر مستوى جودة تدقيق الحسابات بزيادة المؤهلات العلمية.

٢- تم التوصل إلى انه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل الديموغرافية التالية على جودة تدقيق الحسابات: التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية، الخبرة في المحاسبة، الخبرة في التدقيق.

٣- يختلف مستوى جودة تدقيق الحسابات باختلاف عوامل البيئة الرقابية، حيث ترتفع جودة التدقيق بزيادة أتعاب التدقيق، والالتزام بمعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، ومستوى التكنولوجيا المستخدمة.

٤- تم التوصل إلى انه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل التالية على جودة تدقيق الحسابات: طريقة تعيين وعزل المدقق، سمعة المكتب، حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات، الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني)، درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة، درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات وكانت على الشكل التالي:

١. ضرورة العمل من قبل المحاسبين القانونيين على مواكبة التطور في الأنظمة المحاسبية المستخدمة وذلك من خلال وضع الخطط والبرامج التي تتماشي والتطور الحاصل وإتباع إجراءات تدقيق مناسبة مما ينعكس بالتالي على مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق وعلى مستوى جودة التدقيق في الأردن بشكل عام.
٢. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين فيما يخص رفع سوية جودة تدقيق الحسابات وذلك من خلال وضع معايير وضوابط مهنية تتعلق بالجودة يتم من خلالها رفع مستوى جودة خدمة تدقيق الحسابات في الأردن، ومتابعة تطبيقها من قبل مكاتب تدقيق الحسابات من خلال تبني برامج رقابة للأداء المهني لدى مكاتب تدقيق الحسابات وتكون شبيهة بأنظمة الجودة المطبقة في شركات التدقيق في كثير من دول العالم، وتفعيل ما ورد في التشريعات من نصوص تتعلق بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني من خلال اللجان المشكلة في الجمعية لهذه الغاية.
٣. قيام الجامعات والمعاهد بإعداد مناهج وخطط دراسية تؤدي إلى تأهيل خريجي تخصص المحاسبة بشكل اقرب إلى واقع العمل ويؤدي إلى التأهيل العملي بشكل موازي للتأهيل النظري ومواكبة التطور الحاصل في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

الفصـــــل التمهيدي

الإطار العام للدراسة

- مقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- الدراسات السابقة
- فرضيات الدراسة
- نموذج الدراسة
- منهجية الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- أسلوب تحليل البيانات
- وحدة تحليل البيانات
- التعريفات الإجرائية

مقدمـــة

حظيت مهنة تدقيق الحسابات في الأردن باهتمام كبير من قبل الأطراف المـستفيدة مـن التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات وخاصة المساهمة العامة منها ، وذلك بالاعتماد علـى ما يتوصل إليه مدقق الحسابات من خلال تقديمه تقرير تدقيق نظيف حول هذه التقارير والقـوائم المالية المقدمة من إدارات تلك الشركات والتي ستساهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية مـن قبـل الأطراف المستفيدة منها.

إن إمكانية الأخذ بما جاءت به القوائم والتقارير المالية من نتائج والوثوق بهـا يعتمـدان بدرجة رئيسة على جودة أداء مدقق الحسابات وهذا لا يتأتى إلا من خلال اتصاف مدقق الحسابات بالأخلاقيات المهنية العالية والالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدوليـة والتـشريعات المحليـة ذات العلاقة.

هذا وأن جودة التدقيق تعتبر متطلبا أساسيا في مهنة تدقيق الحسابات ، لما لها من أهميـة كبيرة في عكس الصورة الحقيقية والواقعية لأداء الشركات خلال الفترة المالية المـشمولة عبـر التقرير الذي يعده مدقق الحسابات، والذي يجب أن يكون محافظا على شخصيته المهنية المـستقلة وغير متأثر بأي ضغوط من الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق كإدارة الشركة مثلا (القاضـي ١٩٩٤)[١] والحيادية، هذا وان الجودة في أداء المدقق سوف تنعكس على مـدى الثقـة بـالقوائم والتقارير المالية من قبل الجهات المستفيدة منها .

قد تقوم إدارات بعض الشركات بإخفاء معلومات مهمة عن المدقق الخارجي بحيث تنطوي على وجود مشاكل مالية تعاني منها الشركات مما يؤدي إلى عدم إظهار حقيقة الموقف المالي لها ، وبالتالي التأثير سلبا على أداء المدقق الخارجي في إبداءه الرأي الفني المحايد ومـن ثـم علـى جودة التدقيق .

تبين من خلال الرجوع إلى مجموعة من الدراسات السابقة أن هناك مجموعة من العوامل تبدو من الأهمية بمكان من حيث تأثيرها على جودة التدقيق والتي يمكن تقـسيمها إلـى نـوعين؛ الأول: يتمثل بالعوامل الديموغرافية والتي لها علاقة مباشرة بالمدقق نفسه مثل التأهيل العلمـي، والتخصص العلمي، والتأهيل المهني (الشهادة المهنية)، والمسمى الوظيفي، والخبرة العملية فـي المحاسبة، والخبرة العملية في التدقيق. والثاني؛ يتعلق بعوامل البيئة الرقابية وتتمثل في: طريقـة

---

(1) حسين القاضي، **مراجعة الحسابات الأساسيات**، الطبعة الأولى، دمشق، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٤.

تعيين وعزل المدقق الخارجي، وتحديد أتعابه، وحجم الكادر في مكتب التدقيق، وسمعة مكتب تدقيق الحسابات، ومتطلبات أخلاقيات المهنة (السلوك المهني)، ودرجة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، ودرجة الالتزام بالتشريعات المحلية، ودرجة الإلزام في التشريعات المحلية لتطبيق المعايير ذات العلاقة، ومستوى التكنولوجيا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات.

لقد تمت دراسة هذه العوامل و أثرها على جودة تدقيق الحسابات وذلك من وجهة نظر المزاولين لمهنة التدقيق في الأردن حيث تم التوصل إلى نتائج وتوصيات من شأنها الإفادة في تطوير مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.

مشكلة الدراسة:

لقد تزايد اعتماد الجهات المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مدقق الحسابات الخارجي في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الهامة ، والمبنية على ثقتهم برأي المدقق الفني المحايد ، مما يتطلب زيادة مسؤولية المدقق تجاه هذه الجهات لتقديم تقارير ذات جودة عالية تدعم اتخاذ قرارات اقتصادية هامة على صعيد الاستثمار والتنمية الشاملة في الأردن.

إن المشكلة في هذه الدراسة قد تبلورت من خلال محورين:

١. المحور الأول: ويتمثل في تعبير فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تم الإشارة إليه من قبل ليجيو (Liggio) في عام ١٩٧٥، إلا أن تلك الفجوة يرجع سببها إلى اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها أن تحققه[٢].

كما تم استخدامه من قبل إحدى اللجان التي شكلت في الولايات المتحدة الأمريكية، خلال عام ١٩٧٤، والتي عرفت بلجنة كوهن (Cohen Commission)، Commission on Auditors Auditors' Responsibilities, ، حيث كلفت بدراسة المسؤوليات الملقاة على عاتق المراجعين تجاه المجتمع بما يتعلق بمستوى الخدمات التي يقدمها، مقارنة بتوقعات المجتمع، واحتياجاته من هذه الخدمات، وما يجب أن يؤديه المراجع بمعقولية من اجل مقابلة تلك التوقعات، ثم أصدرت اللجنة تقريرا مبدئيا في عام ١٩٧٨، حيث أوصت بضرورة العمل على تضييق ومعالجة تلك الفجوة[٣].

---

(2) Liggio, C.D. "**The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo?**", CPA Journal, (July,1975), P.24.

(3) جورج غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،٢٠٠١م، ص ٦.

وقد أشار جورج غالي ضغوط أتعاب التدقيق على المدققين باتت تهدد استقلالية المدققين وكما جاء في إحدى الدراسات في عام ١٩٨٦ أن (٣٠%) من الذين تم استقصاء آراءهم بان المدققين يمكن أن يطبقوا القواعد بحيث تتفق مع تفسيرات الإدارة Bench the Rules ، ليتمكنوا من إعداد تقارير تدقيق نظيفة. كما هو الحال في تأدية المحاسبين القانونيين خدمات أخرى غير أعمال التدقيق لعملاء التدقيق أنفسهم يثير جدلا واسعا في الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة، لما له اثر على استقلالية المحاسب القانوني.

كما أشار جورج غالي إلى وجود اعتقاد لدى أكثر مستخدمي القوائم المالية، تقديم تقرير تدقيق نظيف يعد إشارة إلى سلامة المركز المالي Financial Soundness للمنشاة، وان لديها القدرة على الاستمرارية، وفي حال أن المنشاة فشلت فان ذلك مؤشر على أن عملية التدقيق التي أنتجت تقرير تدقيق نظيف حول أعمالها هي عملية تدقيق فاشلة أيضا[٤].

٢. المحور الثاني: لوحظ من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة فوجد بأن هناك مجموعة من العوامل الديموغرافية التي لها علاقة مباشرة بالمدقق مثل: الصفات والشخصية للمدقق، والتأهيل العلمي والتخصص والتأهيل المهني، والخبرة، وعوامل أخرى متعلقة بالبيئة الرقابية يمكن أن يتأثر بها عمل المدقق مثل: طريقة تعيين وعزل المدقق، مستوى أتعاب المدقق، حجم الكادر في مكتب التدقيق، سمعة مكتب التدقيق، درجة الالتزام بالسلوك المهني، ودرجة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، و بالتشريعات المحلية ذات العلاقة، ودرجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير ذات العلاقة وجميعها لها علاقة في التأثير ومستوى التكنولوجيا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات على جودة تدقيق الحسابات في الأردن .

وبناءا على ما سبق فانه يمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

المجموعة الأولى: العوامل الديموغرافية المتعلقة بالمدقق بحيث تكون كالآتي:

١. ما تأثير المؤهل العلمي على جودة تدقيق الحسابات؟
٢. ما تأثير التخصص العلمي على جودة تدقيق الحسابات؟
٣. ما تأثير المؤهل المهني (الشهادة المهنية) على جودة تدقيق الحسابات؟
٤. ما تأثير الخبرة العملية في مجال التدقيق على جودة تدقيق الحسابات؟

---

[4] جورج غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات وتحديات الألفية الثالثة**، مرجع سابق، ص١٦، ١٨.

٥. ما تأثير الخبرة العملية في مجال المحاسبة بشكل عام على جودة تدقيق الحسابات؟

٦. ما تأثير الوصف الوظيفي (المسمى) للمدقق على جودة تدقيق الحسابات؟

المجموعة الثانية: العوامل المتعلقة بالبيئة المحيطة بالمدقق (بيئة الرقابة) حيث تكون كالآتي:

١. ما تأثير طريقة تعيين وعزل المدقق على جودة تدقيق الحسابات؟

٢. ما تأثير مستوى أتعاب المدقق على جودة تدقيق الحسابات؟

٣. ما تأثير حجم الكادر في مكتب التدقيق على جودة تدقيق الحسابات؟

٤. ما تأثير سمعة مكتب التدقيق على جودة تدقيق الحسابات؟

٥. ما تأثير درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني) على جودة تدقيق الحسابات؟

٦. ما تأثير درجة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على جودة تدقيق الحسابات؟

٧. ما تأثير درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة؟

٨. ما تأثير درجة ألإلزام في التشريعات الأردنية ذات العلاقة لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية على جودة تدقيق الحسابات؟

٩. ما تأثير مستوى التكنولوجيا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات على جودة تدقيق الحسابات؟

أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في الأردن من خلال ما يلي:

أولا: التوصل إلى بيان تأثير العوامل الديموغرافية التالية المتعلقة بالمدقق على جودة تدقيق الحسابات:

١. المؤهل العلمي.

٢. التخصص العلمي.

٣. المؤهل المهني (الشهادات المهنية).

٤. الخبرة العملية في مجال التدقيق .

٥. الخبرة العملية في مجال المحاسبة بشكل عام.

٦. الوصف الوظيفي للمحاسب القانوني.

ثانيا: التوصل إلى بيان تأثير عوامل البيئة الرقابية التالية على جودة تدقيق الحسابات:

١. طريقة تعيين وعزل المحاسب القانوني.
٢. مستوى أتعاب المحاسب القانوني.
٣. حجم الكادر في مكتب التدقيق(عدد العاملين).
٤. سمعة مكتب التدقيق (حجم المخالفات).
٥. درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني).
٦. درجة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
٧. درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة.
٨. درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير ذات العلاقة لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
٩. مستوى التكنولوجيا المستخدمة في مكتب تدقيق الحسابات.

أهمية الدراسة:

يعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي أصبح معظم المجتمعات يحاول الوصول إليها بهدف تحقيق أفضل صورة يمكن أن تكون عليها السلع والخدمات المقدمة. إن هذه الدراسة تعتبر من الدراسات ذات الأهمية البالغة لارتباطها بجودة التدقيق الذي يمكننا من الوصول إلى أقصى درجات الدقة والحيادية والمهنية العالية في المخرج الرقابي وهو تقرير مدقق الحسابات، والذي يعتبر مهما ومرتكزا أساسيا لمستخدمي القوائم المالية عند اتخاذهم القرارات الاقتصادية الهامة.

وللإطلاع على طبيعة جودة التدقيق في الأردن تم القيام بزيارة استطلاعية إلى هيئة الأوراق المالية ووزارة الصناعة والتجارة؛ للإطلاع على بعض تقارير مدققي الحسابات المتعلقة ببعض الشركات التي تعثرت في الأردن، حيث تبين أن هذه التقارير كانت نظيفة، ورغم ذلك فقد تعثرت هذه الشركات.

ويمكن إبراز أهمية هذه الدراسة من خلال ما يلي:

١- عملت هذه الدراسة على بيان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في الأردن من خلال التعرض إلى تحليلها لإظهار نقاط القوة والضعف في هذه العوامل وتأثيرها على جودة التدقيق، وان ما خرجت به هذه الدراسة من نتائج حول هذه العوامل سيمكننا من الوصول إلى جودة أفضل من خلال مراقبة وتوجيه هذه العوامل بشكل يخدم جودة التدقيق والوصول إلى فهم أفضل لبيئة الرقابة للتمكن من إجراء التعديل والتطوير بالشكل الذي يزيد من جودة التدقيق.

٢- جاءت الأهمية من خلال إلقاء الضوء على طبيعة المؤهلات والخبرات الموجودة وبيان مناسبتها لتحقيق جودة أفضل.

٣- محاولة الخروج بنتائج تبين لنا إلى أي مدى يتم تطبيق جودة التدقيق في الأردن بحيث تفيد المهتمين سواء كانوا قطاع التدقيق أو من المستفيدين من القوائم المالية.

الدراسات السابقة :

بالرجوع إلى الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع هذه الدراسة تبين وجود عدة دراسات حيث تناولت الموضوع من زاوية أو أخرى، ومن هذه الدراسات:

الدراسات العربية:

١- دراسة تركي الحمود،وآخرون(٥) **(١٩٩٢)** بعنوان: **المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن.**

حيث هدف الباحثون إلى الوقوف على المشاكل التي يواجهها مدققو الحسابات في الأردن أثناء تأديتهم لأعمال التدقيق.

قام الباحثون بتوزيع استبيانات على عينة من مجتمع الدراسة المكون من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن، ومن ثم قام الباحثون بتحليل البيانات التي

---

(5) تركي الحمود، محمود قاقيش، صايل رمضان، " **المشاكل التي يواجهها مدققي الحسابات في الأردن** " ، مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد (٧)، العدد (٤)، كانون الأول ١٩٩٢ .

تم الحصول عليها لمعرفة المشاكل التي يواجهها المحاسبون القانونيون في الأردن. حيث توصل الباحثون إلى أن أهم المشاكل التي يواجهها المحاسبون القانونيون في الأردن هي:

١- عدم تبني معايير محاسبية خاصة بالبيئة الأردنية.

٢- عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني وعدم وعي المحاسبين القانونيين في الأردن بها.

٣- ضعف نظم الرقابة الداخلية للشركات موضوع التدقيق.

٤- عدم تناسب أتعاب المحاسبين القانونيين مع حجم مسؤولياتهم.

٥- عدم كفاية تمثيل المحاسبين القانونيين في مجلس مهنة تدقيق الحسابات.

٦- التنافس غير الشريف بين المدققين.

٧- عدم كفاءة محاسبي الشركات.

٨- تدني مدى الثقة بين المحاسبين القانونيين ودائرة ضريبة الدخل.

لقد أبرزت هذه الدراسة جانبا من الأهمية بمكان بحيث أدى إلى المساعدة في الربط بين أهم المشاكل التي يواجهها المحاسبون القانونيون في الأردن وكونها جزءا مهما فيما يتعلق بالعوامل الديموغرافية التي تؤثر على جودة التدقيق في الأردن.

٢- دراسة فؤاد سنور[٦]، **(١٩٩٤):**بعنوان "**العوامل المؤثرة على تقدير الأهمية النسبية للأخطاء المحاسبية من مدققي الحسابات في الأردن**"دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على تقدير مدقق الحسابات لأهمية الخطأ، وأثره على القوائم المالية موضوع التدقيق. حيث استخدم استبانه ضمنها عشرين حالة محاسبية احتوت كل منها على خطأ معين وله اثر معين على القوائم المالية لشركة صناعية أردنية وقد أرفقت قوائمها المالية بالاستبانة، وطلب من كل مدقق حسابات ضمن العينة إعطاء رأي وحكم حول الأهمية النسبية للخطأ حسب تقديره، وتم توزيع (١٠٣) استبانه على أفراد عينة ملائمة من المجتمع تحت الدراسة، وهم مدققي الحسابات الممارسون في الأردن، وقد بلغت نسبة الاستجابة نحو (٧٦%).

---

(٦) فؤاد عبدا لكريم سنور، "**العوامل المؤثرة على تقدير الأهمية النسبية للأخطاء المحاسبية من مدققي الحسابات في الأردن**": دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان، ١٩٩٤.

لقد توصلت الدراسة إلى أن حجم الخطأ المحاسبي يلعب دورا مهمـا فـي إدراك مـدقق الحسابات لأهمية الخطأ، وأن خبرة المدقق وهيكل شركة التدقيق التي يعمل بها ليس لهما دورا في تحديد أهمية الخطأ.

لقد توصلت الدراسة إلى ضرورة التعمق في دراسة التشريعات الأردنيـة ذات العلاقـة، ومنها قانون الشركات الأردني المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ لخدمة المدقق في عمله في مرحلـة التخطيط لعملية التدقيق.

وقد تم من خلال دراسة سنور(١٩٩٤) قياس اثر القوانين على الفعالية في إبداء المـدقق رأيه حول القوائم المالية، بينما تركز دراسة الباحث على معرفة مدى تطبيـق معيـار التخطـيط لعملية التدقيق رقم (٣٠٠) في الأردن.

٣- دراسة محمد محمود حميدات[٧] (٢٠٠٢م): " **تقييم جـودة تـدقيق الحـسابات فـي الأردن والعوامل المحددة لها**، دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى شركات التدقيق التـي تقوم بتقديم خدمة تدقيق الحسابات للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، وإلـى فحص أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والتي تكون مرتبطة بشركات تدقيق الحـسابات أو بالعملاء. ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام مقياس عملي يمكن من خلاله قياس مـستوى جـودة تدقيق الحسابات يحتوي على عدد من البنود تمثل المعايير المحاسبية الدولية والتشريعات المحليـة التي يجب على الشركات الالتزام بها وعكسها في القوائم المالية السنوية.

واحتوت عينة الدراسة على (٨١) شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة تم تـدقيقها مـن قبل (٢٢) شركة تدقيق، منها (٦) شركات تدقيق كبرى والباقي شركات تدقيق صـغرى، وبعـد صياغة الفرضيات اللازمة، وتصميم نموذج الانحدار الملائـم، وإجـراء التحليـل الإحـصائي المطلوب تم التوصل إلى النتائج التالية:

١- بلغت نسبة الشركات التي تجاوز مستوى جودة التدقيق فيها عن (٧٠%) حوالي (٧٦,٧٠%) من مجموع كامل العينة.

---

[١] محمد حميدات، " **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسـة ميدانيـة**" رسـالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، ٢٠٠٢.

٢- يتفاوت مستوى جودة تدقيق الحسابات بين شركات التدقيق الستة الكبرى وشركات التدقيق الصغرى، حيث وجد علاقات ارتباط موجبة بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق.

٣- تأثرت جودة التدقيق بعدة عوامل أخرى وهي، حجم العميل، الوضع المالي للعميل، نسبة المديونية.

٤- لا يوجد فروقات مهمة في مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى الشركات الصناعية عنها لدى الشركات الخدمية.

وبناءاً على النتائج السابقة تم التوصل إلى عدد من التوصيات والتي من أهمها:

١- ضرورة العمل على وضع معايير وضوابط تتعلق بالجودة تطبق وبشكل إلزامي على شركات تدقيق الحسابات في الأردن.

٢- ضرورة العمل من قبل مكاتب تدقيق الحسابات على مواكبة التطور الحاصل في تنوع نشاط الشركات وتطور الأنظمة المحاسبية المستخدمة وذلك من خلال وضع الخطط والبرامج التي تتماشي والتطور الحاصل وإتباع إجراءات تدقيق مناسبة مما ينعكس بالتالي على مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق وعلى مستوى جودة التدقيق في الأردن بشكل عام.

٤- دراسة زياد احمد[٨] (٢٠٠٣م): **"العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بيئة التدقيق" دراسة تحليلية.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين والمدراء الماليين والمستثمرين حيث تم تصميم استبانه خاصة لجمع البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة، بحيث تكون موجهة إلى الفئات ذات العلاقة؛ بيئة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة، فئة مقدمو الخدمة (مكاتب تدقيق الحسابات للشركات الصناعية المساهمة العامة)، فئة طالبوا الخدمة (المديرون الماليون في تلك الشركات)، إضافة إلى أهم الفئات المستفيدة من الخدمة وهم المستثمرون (شركات تداول الأسهم في سوق عمان المالي).

---

[٨] زياد احمد،"**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بيئة التدقيق" دراسة تحليلية**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، ٢٠٠٣ م.

استخدم الباحث البرنامج الإحصائي " SPSS " في تحليل البيانات واختبار الفرضيات وذلك باستخدام مقاييس النزعة المركزية، واستخدم اختبار (One-Sample T-test) واختبار التباين الأحادي (One way-ANOVA)، إضافة إلى اختبار Scheffe.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثرا واضحا لمتغيرات الدراسة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر جميع الفئات المشاركة، وكان أكثر المتغيرات تأثيرا هي تلك العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق وبنسبة (٨٣,٢%)، والعوامل المرتبطة بتنظيم مكتب التدقيق وسمعته وبنسبة (٧٨,١%)، والعوامل الخاصة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على تنفيذ عمليات التدقيق وبنسبة (٧٦,٨ %)، والعوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق وبنسبة تأثير (٦٥,١%)، كما أظهرت استنتاجات الدراسة أهمية إلمام فريق العمل بمبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية والتزامهم بأخلاقيات المهنة، كالاستقلالية، النزاهة، والموضوعية، إضافة إلى ضرورة توفر الخبرة المهنية لديهم بطبيعة نشاط العميل وصناعته، مما يساهم في زيادة مقدرة المدقق في اكتشاف الأخطاء، والانحرافات لدى تدقيق القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة، وبالتالي يرفع من جودة أعمال التدقيق إلى المستوى المطلوب في الأردن.

٥- دراسة سالم بن علي ألغامدي، حسام بن عبدا لمحسن العنقري[٩]**(٢٠٠٥)** " **آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية** : دراسة ميدانية:

هدف الباحثان من خلال دراستهما إلى كشف النقاب عن الآثار المترتبة حال تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق هذا الهدف، فقد تم توظيف النظرية الايجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير، والتنبؤ، بظاهرة معينة من خلال الرجوع إلى الأدبيات ذات العلاقة، ومن خلال الواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من تعاريف، وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة، واستنادا إلى مقتضيات هذه النظرية فقد حدد الباحثان عددا من الفرضيات تمهيدا لاختبارها، ومن ثم استخدام أسلوب

---

(١) سالم بن على ألغامدي، حسام بن عبدا لمحسن العنقري، " **آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية:** دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبدا لعزيز، الاقتصاد والإدارة، م١٩، ع ٢، (٢٠٠٥ م/ ١٤٢٦ هـ)ص: ١٨٧ ــ ٢٢٤.

الاستبانة كأداة لجمع بيانات لغايات إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، وحيث تـم مـن خلالها استخدام عدد من المقاييس، والمحددات الخاصة بكل فرضية.

وقد تم اختيار هذه المقاييس والمحددات من خلال الدراسات التي تناولت موضوع البحث، بالإضافة إلى قراءة وتحليل واقع وتطور مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، وأشـارت نتائج الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة فـي المملكة العربية السعودية قد ساهم في تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمـة مـن قبـل مكاتـب المراجعة، فضلا عن مساهمته في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة، في الالتزام بالمعايير وقاعـد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية ذات العلاقة.

بالإضافة إلى ذلك فقد كشفت نتائج الدراسة الميدانية النقاب عن عدد من المعوقات التي تحول دون تمكن مكاتب المراجعة من الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهنـي، وعـدد مـن المشكلات التي ترتبت على تطبيقه. لقد تم استخدام هذا البرنامج باعتباره أداة رقابة من قبـل الهيئـة السعودية للمحاسبين القانونيين، للمساعدة في التأكد من أن المحاسبين القانونيين السعوديين يقومـون بتطبيق المعايير، وقواعد السلوك المهني، والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة وذلـك في (١٤٢٥/٩/١٣ هـ، ١٩٩٤ م).

٦- دراسة العنقري، ألشاطري[١٠](**٢٠٠٦م): " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثـاره علـى جودة الأداء المهني:** دراسة ميدانية.

هدف البحث إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جـودة الأداء المهني، بالإضافة على تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافـسة فـي سـوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم اسـتبانه تـشتمل على عدد من المحددات تم المختارة، والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضـية مـن فرضـيات البحث الثلاث. وقد استخلص الباحثان هذه المحددات من خلال مراجعة الدراسات الـسابقة، مـع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية الـسعودية، وقـد اعتمـد الباحثان في إجراء الدراسة لميدانية التي يقدمها البحث على تقسيم مكاتب المراجعة محل البحـث

---

[10] حسام العنقري، إيمان بنت حسين ألشاطري،" **انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره علـى جـودة الأداء المهني:** دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية "، مجلة جامعة الملك عبـد العزيـز؛ الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٠، ع١، (٢٠٠٦ م/١٤٢٧ هـ) ص٨١ – ١٢٩.

إلى ثلاث مجموعات؛ مجموعة المكاتب الصغيرة الحجم، والمكاتب المتوسطة الحجم، والكبيرة الحجم.

خلصت الدراسة الميدانية إلى نتائج متضاربة إلى حد كبير. فعلى الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض أتعاب التدقيق على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أيضا أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المراجعين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. وكما أظهرت الدراسة الميدانية ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة المهنية بالنسبة للمكاتب صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب متوسطة الحجم وكبيرة الحجم، مما اظهر أن المكاتب صغيرة الحجم أكثر استعدادا لمسايرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية. وقد اختتمت الدراسة بعدد من التوصيات شملت ضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني والتغلب على أوجه القصور فيه لضمان تحسين جودة ونوعية أداء مكاتب المراجعة، وضرورة تحديد حد أدنى لأتعاب المراجعة على أن تتولى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وضع الترتيبات اللازمة وضبط عملية الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة، وتعريف وتوعية العملاء بأهمية المهنة ودورها ووظيفتها في المجتمع، وضرورة تحري الدقة في الاختيار والمفاضلة بين المراجعين وذلك من خلال تغليب عامل الكفاءة والجودة في الأداء المهني على عامل الأتعاب لمخفضة، ودعوة المكاتب الصغيرة للاندماج في لتتمكن من تجميع قدرات وإمكانات وخبرات تؤهلها للتنافس مع المكاتب الكبيرة وبالتالي تتمكن من تطوير أساليبها والتوسع في تقديم الخدمات المهنية بشكل يؤدي بها إلى الاستمرارية.

٧- دراسة النوايسة (٢٠٠٦)[١١]، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وكان ذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة والبالغة خمسة متغيرات واختبار فرضياتها، حيث تم تصميم استبانه تكونت من جزأين، وذلك بعد

---

[11] محمد النوايسة (٢٠٠٦)، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية ن وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن**، المجلة الأردنية في الإدارة، الجامعة الأردنية، المجلد ٢، العدد ٣، ص٣٩٠ - ٤١٥.

الرجوع إلى الدراسات السابقة، ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣.

لقد تكونت العينة المعتمدة لغايات البحث والتحليل من (٦٢) مدققا، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل (٣١٤) مدققا مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية عام ٢٠٠٤.

توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، حيث بلغت النسبة (٨٠,٢٠%)، وان أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بنسبة (٧٤,٤%)، في حين أن اقل ما يؤثر على الجودة هي العوامل المرتبطة بتنظيم مكتب التدقيق بنسبة (٦٤,٦%)، كما انه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب، والتنوع في تقديم الخدمات التي تؤدى للعميل.

تم تقديم توصيات من أهمها: تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين، وضرورة تحديد الأتعاب على أسس موضوعية، وتخصيص جزء منها لغايات التدريب والأبحاث، وتعريف المدققين بأهمية جودة التدقيق، الحث على الاهتمام بدور الرقابة الداخلية من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق الخارجي، إجراء دراسات أخرى حول موضوع جودة التدقيق للتوصل إلى بناء نموذج كمي لقياس مستوى الجودة.

٨- دراسة المخادمة (٢٠٠٦م)[١٢] **العوامل المؤثرة في استجابة مدققي الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق الأردنية.**

حيث هدفت هذه الدراسة التعرف إلى المشاكل التي تواجه المدقق والخاصة بالاستجابة لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية وجودة الأداء، وتم اختيار مجموعة من الفروض المتمثلة بالأسباب الجوهرية والتي قد تؤثر في مدققي الحسابات، وجودة التدقيق، ومكاتب الخدمات المحاسبية للاستجابة لرغبات عملائهم، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وكان أهمها: بأن المنافسة بين مكاتب الخدمات المحاسبية مؤثرة، وأخلاقيات المهنة مؤثرة أيضا، وأيضا أثرت الدوافع المالية والعوامل الشخصية لمكاتب الخدمات المحاسبية والطلب على الخدمات

---

[١] احمد المخادمة، (٢٠٠٦)،" **العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية**:دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن"مجلة المحاسبة والإدارة:جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد ٦٦، ص ٢٦١-٣١٨.

المحاسبية في مدى استجابة تلك المكاتب لرغبات العملاء. وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات الخاصة في إجراءات اختيار مزودي الخدمات المحاسبية بناء على جودة الأداء المهني.

الدراسات الأجنبية:

١- دراسة إدوارد جويس ،(1996) Edward Joyce (١٣) بعنوان **اثر الخبرة في قرارات تخطيط عملية التدقيق.**

تحدثت الدراسة عن مراحل تخطيط عملية التدقيق وأهميتها، خصوصا تلك التي تنطوي على تجميع المعلومات الأولية من المصادر المختلفة، وان المدقق يعتمد على تلك المعلومات التي يتم تجميعها، وبناءا على أوراق العمل لدى المدقق وأدلة التدقيق التي يقوم بجمعها يقوم بإبداء رأيه حول القوائم المالية، وبناءا عليه فان الحكم القوائم المالية قد يختلف من مدقق إلى آخر ودلك بسبب اختلاف المعلومات المجمعة، وان اختلاف تلك المعلومات ناتج عن اختلاف التأهيل العلمي والمهني، وخبرة المدقق السابقة، وبالتالي فقد كان هدف الدراسة هو معرفة تأثير هذه العوامل على اختلاف آراء المدققين حول القوائم المالية وذلك من خلال عملية تخطيط التدقيق.

لقد وزعت استبيانات للتمكن من قياس اثر الخبرة على قرارات التخطيط للتدقيق على مدققين مجازين وممارسين للمهنة لدى المكاتب الثمانية الكبرى، وعددهم (١٨٠) مدققا، وتمت عملية تحليل إجاباتهم باستخدام تحليل ANOVA.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الاختبارات الشخصية التي يجريها المدق تختلف عن تلك الاختبارات التي يجريها مدقق آخر، وهذا يعود إلى شخصية المدقق وطرق تجميع المعلومات والأدلة، كما أن توقيت إجراء تلك الاختبارات على القوائم المالية ومداها له اثر على حكم المدقق.

تبين أن دراسة جويس (١٩٩٦) قد ركزت على اثر الخبرة المتوفرة لدى المدقق في تمكنه من إبداء رأيه المهني حول القوائم والبيانات المالية محل التدقيق وذلك من خلال تخطيط عملية التدقيق، مما يشير إلى وجود ارتباط وثيق بين عامل الخبرة العملية التي عدها الباحث من العوامل الديموغرافية التي يمكن أن تؤثر على جودة التدقيق.

---

(13) Edward Joyce, "**Expert Judgment in Audit Program Planning**", Accounting Review, Vol.20, No.2, Spring , 1996 .

٢-دراسة جاكان كريشنان،(Jagan Krishnan (1997 [١٤] بعنـوان **خطـر المقاضـاة وإقـالات المدققين.**

لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أسباب الإقالات المتزايدة في صفوف المدققين واثر ذلك على مقاضاة المدققين لعملائهم.

وجدت الدراسة أن المدققين يمكنهم تجنب الإقالة من خلال تبني عمليـة تطـوير نوعيـة التدقيق والتخطيط لها، والتوصل إلى الزيادة في أتعاب المدققين، والوصول إلى استقلالية اكبـر في إصدار الآراء حول القوائم المالية ، بحيث يتم ذلك من خلال الاختيار السليم للعملاء، والابتعاد الالتزامات ذات المخاطر المالية العالية. وتم بناء الفرضيات على أساس أن خطر المقاضاة مرتبط بإقالات المدققين، وتم تقسيم العملاء الذين يقومون بإقالة مدققيهم إلى مجموعتين؛ الأولى: تم فيهـا دراسة الإقالة على أساس نوع الصناعة والسنة المالية، والثانية: دراسة الإقالة على أساس الـسنة المالية فقط، واعتمدت الدراسة على أساس أن العملاء إما أن يقوموا بالاستغناء عن المدققين الدين تم تعيينهم أو أن يقدم المدققون استقالاتهم.

وجدت الدراسة أن الأسباب التي أدت إلى إقالة العميل للمدقق هي؛ الضغط المالي، وعدم الانتظام غير الاعتيادي في العوائد، وعدم استقلالية المدقق، وإعطاء المدقق لرأي متحفظ ، كمـا وجدت أن المدققين يستطيعون تجنب خطر المقاضاة عـن طريـق تحـسين نوعيـة التـدقيق، والتخطيط، والتوصل إلى زيادة أتعاب التدقيق، والوصول إلى إصدار أراء ذات مهنيـة عاليـة، واختيار المدقق للعميل بشكل سليم بحيث يكون على مستوى عـالي مـن الجـودة. واسـتنتجت الدراسة أن غالبية المدققين الذين يتم إقالتهم من قبل عملائهم يعملون على إقامة دعـاوى ضـدهم مطالبين بتعويضات مالية.

لقد أبرزت الدراسة أهم أسباب الإقالات وان ما يمكن المدققين من تقليل هذه الإقالات هو باهتمامهم بالتخطيط لعملية التدقيق لتطوير المهنة وهذا مما يصب فيما رمى إليه الباحث من حيث ارتباط عامل يعد من عوامل البيئة الرقابية بجودة التدقيق.

---

[14] Jagan Krishnan**,** "**litigation Risk and Auditor Resignati**on", The Accounting Review, 72, No 4, Oct. 1997, PP539 – 560.

٣- دراسة فارغر، سيمون، (Fargher N., Taylor, M.H. and Simon, D.T. (2001[١٥]: بعنوان : **الطلب على سمعة المدقق في السوق العالمي لخدمات التدقيق.**

ناقشت العلاقة بين اختلاف أتعاب المراجعة في عشرين دولة وبعض العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب على جودة المراجعة في تلك الدول، ومن هذه العوامل تطور المتطلبات القانونية والتنظيمية المعقدة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، ومستوى الإفصاح المطلوب، ومستوى المساءلة القانونية؛ وذلك من اجل تفسير العلاقة بين اختيار المراجع وأتعاب المراجعة المختلفة في تلك الدول. كما ناقشت هذه الدراسة روابط العرض والطلب في سوق خدمات المراجعة للدول محل الدراسة، بالاستناد إلى انه يتم التقرير عن جودة المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال التفاعل بين طلب العميل وعرض مكتب أو شركة المراجعة، وقد قام الباحثون بتحديد نماذج للعرض والطلب، واعتمد نموذج الطلب على متغير جودة المراجعة والتي تم ربطها بعامل السمعة التي يتمتع بها المكتب، والاتجاه نحو اختيار مراجع كبير وعلى قدر من السمعة.

أما بالنسبة لنموذج العرض فقد اعتمد على الأتعاب كمتغير تابع، وحيث تم ربطها بمجموعة من المتغيرات المستقلة مثل حجم المراجعة (مقاسا بمجموع الأصول والموجودات) وتعقيد المراجعة (مقاسا بعدد الشركات التابعة للعميل)، وخطر المراجعة (مقاسا بالخسارة في السنة الحالية)، وحجم المراجع (مقاسا بانتمائه لشركات المراجعة الكبرى)، والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وأيضا جودة المراجعة كمتغير مستقل في نموذج العرض مع مراعاة الطبيعة التنافسية لسوق خدمات المراجعة، ولقد تم فحص النماذج من خلال الحصول على البيانات الخاصة بأتعاب المراجعة، وجودة المراجعة، وان الاختلاف في الأتعاب يساوي (٦٦%) تقريبا، كما ترتبط الأتعاب ايجابيا بحجم منشاة العميل تعقيد المراجعة، وان هناك انخفاضا في أتعاب المراجعة للشركات المالية بالمقارنة مع أتعاب المراجعة لبعض شركات الصناعة المتخصصة ، وأخيرا أن هناك ارتفاع في الأتعاب في الدول التي تزيد فيها المتطلبات المهنية والنظامية.

---

(15) Fargher N., Taylor, M.H. and Simon, D.T. (2001),"**The demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services"**, The International Journal of Accounting , V. **36**, Issue. 4, pp.

٤- دراسة توم فان كانجم، (Tom Van Caneghem, (2004 [١٦] **تأثير جودة التدقيق في سلوكيات الإدارة.**

هدفت الدراسة إلى معرفة التأثيرات والاختلافات في سلوكيات المدقق وتأثيرها على نوعية التدقيق وجودة الأداء المهني.

توصلت الدراسة إلى وجود تناقض بجودة التدقيق، كما إن تدخل الإدارة له تأثير على نوعية وجودة التدقيق، وان التدقيق الممتاز ضعيف نسبيا، كما بينت الدراسة إن درجة ارتباط الإدارة مع المدقق تكون بناءا على خبرة المدقق في صناعة العميل.

٥- دراسة (Jan Barton, 2005)[١٧] بعنوان "**من يهتم بسمعة المدقق**".

حيث أظهرت الدراسة الطلب المتزايد على سمعة المدقق عن طريق الفحص بنوعية عالية وارتدادات العملاء عن المدقق وخاصة زبائن (Anderson) بعد الفضائح المحاسبية والذي أدت إلى إفساد سمعة المدقق. وتوصلت الدراسة إلى إن الشركات الكبرى والتي تبحث عن المدقق وسمعته المتميزة في المهنة والأكثر تدبيرا وأكثر قلقا بشان سمعة المدقق وجودة الأداء المطلوب تحاول إبقاء المدقق أو الارتباط مع المدقق صاحب السمعة الجيدة في تقديم الخدمة بجودة عالية بعد الاستيضاح الكامل والشديد عن المدقق وخصائص فريق التدقيق.

٦- دراسة الوك جوش، (Aloke Ghosh (2005 [١٨] بعنوان "**تثبيت المدقق وأثرة على جودة التدقيق والتصورات حول مدة ارتباط المدقق بالعميل**".

حيث ركزت الدراسة على تحليل وجهات نظر المستثمرين والوسطاء الماليين كيف يدركون أهمية مدة خدمة المدقق بناء على مدخل ارتداد العائدات. وأظهرت نتائج الدراسة بان المستثمرين والوسطاء الماليين يدركون أهمية خدمة المدقق وسمعة كنوعية تتحسن مع الوقت والخدمة لأدائه.وتظهر من خلال جودة التدقيق التي يقدمها . كما إنه ينظر لمدة خدمة المدقق

---

(16) Van Caneghem Tom. (2004) "The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding-up Behaviors: Some UK Evidence" European Accounting Review, Vol.13, No. 4, pp 771–786.

(17) Barton Jan (2005) **"Who Cares about Auditor Reputation"** Journal of Contemporary Accounting Research, Vol. 22 No. 3. pp 549-586.

(18) Aloke Ghosh (2005) **"Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality"** The Accounting Review, Vol. 80, No. 2. pp. 585–612.

كنوعية لجودة التدقيق، فقد أظهرت الدراسة إن جودة التدقيق في تحسن، وان مدة الخدمة تـــودي إلى تحسين أداء المدقق مع الزمن،كما بينت أيضا إن تثبيت المدقق يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المستثمرين.

فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية :

١- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل الديموغرافية المتعلقة بالمـــدقق والمتمثلـــة فـــي: (المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمؤهل المهني (الشهادة المهنية)، والمسمى الوظيفي والخبرة العملية في مجال التدقيق، والخبرة في مجال المحاسبة بشكل عام) على جودة تدقيق الحسابات في الأردن.

٢- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعوامل البيئة الرقابية والمتمثلة في: (تحديد أتعاب المدقق، طريقة تعيين وعزل المدقق، حجم الكادر في مكتب التدقيق، الالتـــزام بأخلاقيـــات المهنـــة (السلوك المهني)، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية ودرجة الالتزام بالتـــشريعات الأردنية ذات العلاقة، ودرجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير ذات العلاقة، ومستوى التكنولوجيا المستخدمة في مكتب تدقيق الحسابات) على جودة تدقيق الحسابات في الأردن.

نموذج الدراسة

الشكل رقم (١) يوضح مخطط الدراسة حيث يظهر العلاقة بين المتغيـرات المـستقلة والمتغيـر التابع:

شكل رقم (١)

المتغيرات المستقلة

العوامل الديموغرافية :

- التأهيل العلمي للمدقق.
- التخصص العلمي.
- التأهيل المهني (الشهادة المهنية) للمدقق.
- الخبرة العملية في مجال التدقيق .
- الخبرة العملية في المحاسبة بشكل عام.
- الوصف الوظيفي.

عوامل البيئة الرقابية :

- مستوى أتعاب المدقق.
- طريقة تعيين وعزل المدقق.
- حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات.
- سمعة مكتب التدقيق.
- الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني).
- درجة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.
- درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة.
- درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير ذات العلاقة .
- مستوى التكنولوجيا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات والمحاسب القانوني.

←

المتغير التابع

جودة التدقـــيق

منهجية الدراسة:

تم صياغة منهجية الدراسة بناءا على ما يلي:

١- تم اعتماد المدخل الوصفي في عرض نتائج التحليل الإحصائي للدراسة، وذلك بعد الرجوع إلى المراجع الأساسية، والكتب، والدوريات، والمجلات المحكمة، إضافة إلى شبكة الانترنت لغايات الجانب النظري من الدراسة.

٢- تم الاستطلاع الميداني لآراء المحاسبين القانونيين جمع البيانات المحصلة من خلال ألاستبانه وقد تضمنت أسئلة شخصية تظهر معلومات عن المحاسب القانوني، ومجموعة أخري تتعلق بالظروف المحيطة أو ببيئة الرقابة لإبراز مدى التأثير للعوامل المستقلة على العامل المتغير في الدراسة.

٣- تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، حيث احتوى الفصل التمهيدي (الإطار العام للدراسة)، والفصل الأول؛ تدقيق الحسابات وتطوره التاريخي في الأردن، والفصل الثاني؛ جودة تدقيق الحسابات، وأخيرا الفصل الثالث؛ عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات وعرض النتائج.

مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة:

لقد تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المجازين لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن والبالغ عددهم حسب مصادر جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لعام ٢٠٠٨ (٤٧٤) محاسبا قانونيا، كما تمثلت عينة الدراسة من خلال اخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة.

عينة الدراسة:

تتكوّن عيّنة الدراسة من (١٧٠) محاسب قــانوني وذلــك حــسب (Tabachnick and Fidell, 2007)[19] حيث قدما معادله لاحتساب حجم العينة حيث تأخذ في الحسبان عدد المتغيرات المستقلة وان حجم العينة لا يقل عن (٥٠) $N > 50 + 8\ m$ حيث M عدد المتغيرات المستقلة. بالإضافة إلى ذلك فان هذه الدراسة تحتوي على (١٥) متغير مستقل وقد تم حساب هذه العينة كما يلي:

العينة N = ٥٠ + (٨ * ١٥) متغير مستقل = (١٧٠) كما اســتخدم الباحــث أســلوب العينــة العشوائية لاختيار أفراد العينة.

وتشكل عينة الدراسة ما نسبته (٣٦%) من مجموع مجتمع الدراسة، وقد تمّ اخذ عدة نقاط بالاعتبار عند اختيار حجم عيّنة الدراسة، ومنها: عدد المحاسبين القانونيين العاملين خارج المملكة (٣٧) محاسبا قانونيا، بنسبة (٨%) من إجمالي أفراد المجتمــع، ويوجــد عــدد (٩٥) محاســب مرخص وغير مزاول لمهنة تدقيق الحسابات، ما نسبته (٢٠%) مما يعني أن المحاسبين المزاولين للمهنة (٣٤٢) محاسب قانوني بنسبة (٧٢%) وذلك حسب سجلات جمعية المحاســبين القــانونين الأردنيين لشهر شباط من عام ٢٠٠٨.

أسلوب تحليل البيانات

تم استخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** في تحليل بيانات هذه الدراسة وأسلوب الإحــصاء ألوصفي في وصف خصائص عينة الدراسة، والاعتماد على قيمة كرونباخ ألفا لاختبار مــصداقية البيانات، كما تم استخدام المتوسطات، والانحراف المعياري، إضافة إلى استخدام أسلوب الانحدار المتعدد.

وحدة التحليل

تمثل وحدة التحليل في هذا البحث المحاسبون القانونيون العاملون فــي مكاتــب التــدقيق الأردنية بالفئات رئيس فريق تدقيق، مدقق رئيسي، مدقق، مساعد مدقق.

التعريفات الإجرائية:

([19]) Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell "**Using Multivariate Statistics**", Pearson fallucation Inc. ,United States of American, 2007. P.123

- المحاسب القانوني الأردني: هو المحاسب المجاز من قبل مرجع مختص وهي جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين للقيام بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن المحاسب القانوني الأردني: الشخص الطبيعي المجاز لمزاولة المهنة وفقا لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه[٢٠].
- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين: هي الجمعية المشكلة بموجب المادة رقم (٧) من القانون المؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ ونظام رقم (١٢٢) لسنة ٢٠٠٤ (النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لسنة ٢٠٠٤، الصادر بمقتضى الفقرة (ب) من المادة رقم (٤٥) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣.
- جودة تدقيق الحسابات: توظيف جميع الإمكانات المتاحة خلال مراحل التدقيق في ظل الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، والتشريعات ذات العلاقة، وأخلاقيات المهنة، لإعطاء رأي فني مهني محايد حول المركز المالي للمنشأة والوصول إلى مخرج رقابي ذو جودة عالية.
- الهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية[٢١]: هي الهيئة المشكلة بموجب المادة رقم (٤) من القانون المؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ تتكون من:
  ١. وزير المالية نائبا للرئيس.
  ٢. محافظ البنك المركزي الأردني.
  ٣. رئيس ديوان المحاسبة.
  ٤. رئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية.
  ٥. مدير عام هيئة التأمين.
  ٦. مراقب عام الشركات.
  ٧. الرئيس.
  ٨. شخص من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة من القطاع الخاص يعينه مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير.

---

[20] المملكة الأردنية الهاشمية، **قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية (قانون مؤقت)**، رقم قانون رقم (٧٣) لعام ٢٠٠٣.

[21] المملكة الأردنية الهاشمية، **قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية (قانون مؤقت)**، مرجع سابق.

٩. عضو هيئة تدريس من أي جامعة تخصص محاسبة يعينه مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير المستند إلى توصية رئيس الجامعة.

١٠ .ثلاثة محاسبين قانونيين يسميهم المجلس.

وقد بينت المادة رقم (٥) دور ومهام الهيئة العليا ما يلي:

تتولى الهيئة العليا المهام والصلاحيات التالية:-

أ- اعتماد معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات الواجبة التطبيق بناء على تنسيب المجلس.

ب- تشكيل لجنة ترخيص المهنة ووضع التعليمات اللازمة لتنظيم عملها وتحديد صلاحياتها وكيفية إجراء الامتحانات وسائر الأمور المتعلقة بها.

ج- المصادقة على منح إجازة المزاولة بناء على تنسيب لجنة الترخيص وإلغاء هذه الإجازة بناء على تنسيب المجلس.

د- النظر في الاعتراضات المقدمة على قرارات المجلس.

هـ- تشكيل اللجان اللازمة لمساعدة الهيئة العليا على القيام بمهامها وتحديد صلاحياتها.

و- اصدر التعليمات المتعلقة بتنظيم عملها والتعليمات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه.

ز- إعداد مشروعات التشريعات المتعلقة بالمهنة بالتعاون والتنسيق مع المجلس.

ح- اعتماد المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها.

الفصل الأول

تدقيق الحسابات وتطوره التاريخي في الأردن

- مقدمة
- مفهوم التدقيق
- أهداف التدقيق
- أهمية التدقيق
- التطور التاريخي للتدقيق
- تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن
- التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن
- الهيئة العليا للمهنة
- واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن

مقدمـــة

إن عملية التدقيق ما زالت تحظى باهتمام المجتمعات من حيث استمرارية البحث والتقصي والتطوير للارتقاء بها إلى أقصى درجة ممكنة، وذلك لما لها من دور مهم في الحياة الاقتــصادية لهذه المجتمعات.

يعد التدقيق (المراجعة) من المواضيع المهمة من حيث انــه حظـــي ويحظـــى باهتمـــام الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم كما أن دراستها باتت في مقدمة الدراسات المتقدمـــة مـــن اجل الوصول إلى الفهم الكافي من خلال الإلمام الجيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (معايير المحاسبة الدولية)، وبمعايير التدقيق الدولية، ومحاولة تضمينها في التشريعات ذات العلاقة في كل دولة ما أمكن ذلك حتى يتم التوصل إلى توحيد الجهود عالميا لتصب فـــي الارتقـــاء فـــي مهنـــة التدقيق، بحيث تنشر لغة مهنية موحدة فيما بين هذه المنظمات والجمعيات.

لقد تناولت الكتابات المتعددة تعريف المراجعة، من حيث التركيز علـــى الهـــدف منهـــا ، ومجال عملها، دون الوقوف عند تحديد طبيعتها والنظرية التي تقوم عليها كعلم، مما أدى بمراقبي الحسابات يرتكزون على أساس مزاولتهم لمهنة المراجعة، دون أن لديهم أساس نظري لتعزيز هذه المزاولة، ولكن يمكن القول بأنه من خلال دراسة التعاريف المختلفة للمراجعة، وأهدافها، يمكننـــا من الاستناد إلى أساس قوي من اجل تحديد طبيعة المراجعة كعلـــم لغايـــات الدراســـة الفلـــسفية، والتوصل إلى نظرية لها فروض، ومنهج، وهيكل متكامل من الأفكار [22].

مفـــهوم التدقيق

يمكن أن يعرف التدقيق بصورة رئيسة انه فحص للمعلومات أو البيانات المالية من قبـــل شخص مستقل ومحايد لأي منشاة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شـــكلها القـــانوني، وإبـــداء الرأي حول عدالة تمثيل هذه البيانات للمركز المالي للمشاة، وقد أشار التميمي إلى تعريف اتحـــاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه[٢٣]: إجراءات منظمة لأجل الحصول علـــى الأدلـــة المتعلقـــة

---

(22) محمد الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساســـية وآليـــات التطبيـــق وفقـــا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢ م، ص ٣.

(23) هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيـــع، عمـــان، ط ٢، ٢٠٠٤م، ص٢٠ .

بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.

وفي تعريف آخر انه:" فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والمستندات، والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد، عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالهم من ربح أو خسارة عن تلك الفترة "[٢٤].

ويتبين من خلال التعريف الأول أن عملية المراجعة مبنية على المحاور التالية[٢٥]:

١. المراجعة عملية منتظمة، حيث أن مراقب الحسابات يقوم عمله على التخطيط المسبق بناءا على برنامج معد لتخطيط عملية التدقيق.
٢. توجب الحصول على القرائن وأدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية للتمكن من استخدامها لتعزيز رأي المدقق الذي سيضمنه في تقريره.
٣. استخدام معايير كمعايير المحاسبة المتعارف عليها للقياس عليها؛ من اجل الوصول إلى الحكم والرأي الفني المحايد حول عدالة البيانات والقوائم المالية.
٤. توصيل نتائج التدقيق والفحص إلى الأطراف المستفيدة، وذلك عن طريق تقرير التدقيق المعد حسب المعايير المتعارف عليها.

مما سبق بمكن أن نتوصل إلى أن التدقيق لا يمكن أن يكون فرعا من المحاسبة، وكون المدقق يكون عمله مكملا لعمل المحاسب، وحيث انه يتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني (المدقق) المتمتع بالاستقلالية والحياد للتوصل إلى رأي فني محايد حول عدالة تمثيل البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة للأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة محل التدقيق، وان هذه البيانات تم تسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي يتوجب على المدقق أن يكون ملما بها بشكل كافي.

---

(24) خالد أمين عبد الله ، **الدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، عمان ، ١٩٩٨ ، ص ٧ .

(25) محمد الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية مرجع سابق ص ٦ ــ ٧.

أهداف التدقيق

لقد أشار صبح إلى أنه تم تحديد الأهداف والمبادئ العامة من تدقيق البيانات المالية من خلال المعيار الدولي للتدقيق رقم ٢٠٠ (ISA (200، وقد وردت فيه البنود التالية[٢٦]:

- إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين خبير المحاسبة من إبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت، من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار وأحكام تقارير مالية محددة whether In Accordance with an Identified Financial Reporting Framework.
- على خبير المحاسبة الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين Code Of Ethics For Professional Accountants.

وقد جاء في الفقرة رقم (٥) منه "يجب على خبير المحاسبة تنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، تتضمن هذه المعايير المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، وتتضمن كذلك الإرشادات ذات العلاقة بشكل شرح وإيضاحات ومعلومات أخرى".

ورد كذلك احد الأهداف العامة في الفقرة رقم (٨٩) من المعيار نفسه وذلك حول مطالبة المدقق للتوصل إلى تأكيد معقول وليس مطلق حول سلامة البيانات من الأخطاء والتحريفات حيث جاء فيها "تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية إلى توفير تأكيدات معقولة Reasonable Assurance بان البيانات المالية خالية من أي أخطاء، ذات أهمية أو تحريفات هامة".

أهمية التدقيق

إن اتساع نطاق أعمال المنشات أدى إلى كبر حجم العمليات والأحداث الاقتصادية لديها مما تطلب زيادة في الحاجة إلى توظيف رؤوس الأموال الكبيرة لتلبية هذا التوسع، ونتيجة لذلك وما أحدثه من زيادة الطلب على رؤوس الأموال فقد نشأت الحاجة إلى وجود طرف ثالث لتقديم الرأي الفني المحايد والذي يمتلك الأهلية القانونية والمهنية الكافية، بحيث يمكنه من تقديم تقرير تدقيق يبين للجهة المستفيدة مدى ملائمة البيانات المالية وأنها تظهر بصورة عادلة سلامة المركز المالي للمنشاة محل التدقيق وأنها قدمت بياناتها بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية.

من الأسباب التي أدت إلى ازدياد الاهتمام بالتدقيق ما يلي:

---

(26) داود صبح، **تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية**، ج ٢، ط ١، مكتبة صادر ناشرون ش.م.م.، بيروت،٢٠٠٢ م، ص ٢٧ – ٢٨.

١- تطور علم المحاسبة واتساع نطاق العمليات المالية واستخدام العديد من الـنظم المحاسـبية الحوسبة مما يتطلب الزيادة في الحاجة لإجراءات تدقيق أكثر تطـورا تـوازي وتماشـي تلـك التطورات، مما يجعل مالكي المنشات بحاجة أكثر لرأي فني محايد مـن اجـل إعطـاء التأكيـد المعقول بان بياناته المالية خالية من أخطاء أو تحريفات يمكن أن تؤثر على سلامة المركز المالي للمنشاة.

٢- ظهور شركات الأموال والذي أدى إلى الفصل بين ملكية المنشاة وإدارتهـا، ممـا جعـل المساهمين بحاجة إلى تعيين مدقق حسابات من اجل تقديم رأيه حول عدالة تمثيل البيانات الماليـة للمركز المالي للمنشأة، وإبداء آية ملاحظات من شانها تحسين الأداء فيها.

٣- ظهور متطلبات رقابية جديدة مما تطلب تقديم خدمات أخرى يمكن أن يؤديها المدقق، مثـل الاستشارات المالية، والضريبية شريطة أن لا يتعارض ذلك مع استقلاليته وحياديته كمدقق.

٤- متطلبات التشريعات الرقابية حيث جاء على سبيل المثال في قانون تنظيم مهنـة المحاسـبة القانونية (قانون مؤقت)[٢٧] رقم قانون رقم (٧٣) لعام ٢٠٠٣ وجوب تعيين محاسب من المحاسبين القانونيين المجازين في العديد من المنشآت جاء على ذكرها في المادة رقم (٣٠) حيث جاء فيها:

المادة (٣٠)-

أ- مع مراعاة ما ورد في أي تشريع آخر، تلتزم الجهات المبينة أدناه باختيار محاسـب قـانوني مسجل في سجل المحاسبين القانونيين المزاولين لغايات تدقيق حساباتها:

١- الشركات المساهمة العامة والمساهمة الخاصة وذات المسؤولية المحدودة والتوصية بالأسهم.

٢- شركة التضامن والتوصية البسيطة التي يزيد رأسمالها أو حجم مبيعاتهـا الـسنوية على مائة ألف دينار.

٣- المؤسسات أو الشركات التي ينطبق عليها حد التسجيل وفقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات والأنظمة الصادرة بمقتضاه.

٤- النقابات والجمعيات التي تؤسس بمقتضى التشريعات المعمول بها.

---

[27] المملكة الأردنية الهاشمية، **قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية (قانون مؤقـت)** رقم قانون رقم (٧٣) لعام ٢٠٠٣.

٥- الأندية التي تحدد بموجب قرار صادر عن الهيئة العليا.
٦- المؤسسة المسجلة وفقا لقانون منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة واستنادا لقرار تتخذه الهيئة العليا بناء على تنسيب مجلس مفوضي منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة.
٧- المؤسسات والشركات المسجلة وفقا لأحكام قانون المناطق الحرة المعمول به.
ب- تلتزم الشركات المساهمة العامة والمساهمة الخاصة بتعيين محاسب قانوني مجاز في أي وظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة ويسري هذا الالتزام على الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي يتجاوز رأسمالها أو حجم مبيعاتها السنوية مليون دينار ويتم تنفيذ أحكام هذه الفقرة بما في ذلك تاريخ البدء في تطبيقها بمقتضى التعليمات التي تصدرها الهيئة العليا لهذه الغاية.

ج- على كل من تخلف عن تعيين محاسب قانوني وفقا لأحكام الفقرتين (أ) و (ب) من هذه المادة دفع غرامة إلى الجمعية مقدارها ثلاثة دنانير عن كل يوم يتخلف فيه عن ذلك بعد ثلاثة أشهر من انتهاء المدة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (٣١)من هذا القانون.

٥- ظهور تشريعات أدت إلى تعزيز الدور الرقابي لما له من اثر على تحسين الأداء لدى المنشات والمؤسسات ومن ثم الأداء على مستوى اقتصاد الدولة بشكل عام، حيث أكدت على وجوب تطبيق معايير محاسبة وتدقيق معتمدة من أعلى جهة مشكلة بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، وقد جاء نص المادة رقم (٤٧) كما يلي: على الرغم مما ورد في أي تشريع آخر، يلتزم المحاسبون القانونيون وجميع الجهات العامة والخاصة بإجراء المحاسبة والتدقيق وفقا لمعايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات المعتمدة من الهيئة العليا.

٦- إن وجود تشريعات رقابية قوية محكمة التأسيس وتلزم اعتماد معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في أي دولة، يعد من العناصر المهمة الجاذبة للاستثمارات الخارجية بحيث تؤدي إلى شعور المستثمر بجانب كبير من الأمان وعدم التردد في استثمار أمواله في هذه الدولة، مما حدا بالعديد من الدول للقيام بإجراء التعديلات التي تؤدي إلى تعزيز مقومات تحسين الأداء المهني للعاملين في هذا المجال للوصول إلى أعلى درجات الجودة في تقديم هذه الخدمة للجهات المستفيدة من تقارير التدقيق.

التطور التاريخي للتدقيق

لقد جاءت كلمة التدقيق كاشتقاق من اللغة اللاتينية حيث أنها تعني: الشخص الذي يقول بصوت عال، مما يدل على نشوء هذه المهنة منذ القدم، وقد كان الفراعنة في مصر والإمبراطوريات السابقة في كل من بابل واليونان وفي روما ، يقومون بالتحقق من صحة لحسابات لدبهم عن طريق الاجتماع في الساحات العامة للاستماع إلى المدقق حول الإيرادات والنفقات الخاصة بالدولة. وقد كان في عهد الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) يطلب من الولاة إحضار الحسابات في مواسم الحج لغايات استعراضها وتدقيقها من اجل التحقق من سلامة وحسن تسيير الأمور المالية للدولة[٢٨].

لقد تم نشر جدول في مقالة يظهر التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية، حيث يمكن من استعراض هذا الجدول معرفة الحقب التاريخية لتطور التدقيق وتطور الهدف من عمليات التدقيق، ومدى الفحص، وأهمية الرقابة الداخلية في كل مرحلة من هذه الحقب التاريخية، وذلك لغاية عام ١٩٦٠م، حيث ظهر كما هو في الجدول التالي[٢٩]:

جدول رقم (١)

التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام ١٥٠٠	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
١٥٠٠ ــ١٨٥٠	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
١٨٥٠ ــ١٩٠٥	١. اكتشاف التلاعب والاختلاس. ٢. اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
١٩٠٥ ــ١٩٣٣	١. تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. ٢. اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل ومراجعة اختباريه	اعتراف سطحي.
١٩٣٣ ــ١٩٤٠	١. تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. ٢. اكتشاف التلاعب والأخطاء.	مراجعة اختباريه.	بداية في الاهتمام.
١٩٤٠ ــ١٩٦٠	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختباريه.	اهتمام وتركيز.

(28) هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مرجع سابق، ص ١٧.

(29) محمد الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، مرجع سابق، ص ٥.

تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن

مرت مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بمراحل عديدة منذ تأسيس إمـــارة شـــرقي الأردن سنة ١٩٢١، وقد تبلورت بشكل واضح بعد صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (١٠) لسنة ١٩٦١، حيث حدد هذا القانون المرجعية القانونية للمهنة كما حدد واجبات المــدقق ونطــاق عمله، وبعد صدور هذا القانون صدرت قوانين أخرى أبرزت معالم مهنة التــدقيق فــي الأردن، ومنها قانون الشركات رقم (١٢) لسنة ١٩٦٤ والذي عمل على تحديــد العلاقــة بــين المــدقق والأطراف الأخرى المعنية وجعل عملية التدقيق إلزامية للشركات المساهمة.

وبعد مرور (٢٤) عام من تطبيق القانون القديم، صدر في سنة ١٩٨٥ قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٣٢) الذي ألغى القانون السابق، وقد جاء في المادة رقم (١٨- أ) من هــذا القانون بداية إنشاء أول جمعية مهنية لمدققي الحسابات (جمعيــة مــدققي الحــسابات القــانونيين الأردنيين)، وفي سنة ١٩٨٧ صدر نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين رقــم (٤٢) ومن أهداف الجمعية والتي حددها هذا النظام:

١- تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضاء الجمعية.

٢- المحافظة على آداب المهنة ومبادئها وتقاليدها.

٣- تحديد قواعد ومعايير التدقيق المتعارف عليها.

٤- نشر أصول ومبادئ المحاسبة لأغراض التوعية والتدريس.

ثم جاء في المادة رقم (٧و٨و٩) من قانون تنظيم مهنة المحاســبة القانونيــة (قــانون مؤقت) رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ تشكيل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين وأهدافها ومهامها وصلاحياتها وكما يلي:

المادة(٧)

أ- تنشأ جمعية تسمى (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين) تتمتع بشخــصية اعتباريــة ذات استقلال مالي وإداري ولها بهذه الصفة تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميــع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها بما في ذلك إبرام العقود ولها حــق التقاضــي وينوب عنها في الإجراءات القضائية أي محام توكله لهذه الغاية.

ب- يمثل الرئيس الجمعية أمام الجهات الرسمية وأي جهة أخرى.

ج- يكون مركز الجمعية الرئيسي في عمان ولها إنشاء فروع أو فتح مكاتب في المملكة.

المادة (٨)

تهدف الجمعية إلى ما يلي:-

أ- رعاية مصالح الأعضاء والحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها.

ب- تشجيع البحث العلمي والمهني في مجالات المهنة المختلفة.

ج- المساهمة في تخطيط وتطوير برامج التدريب لرفع كفاءة العاملين في المهنة.

د- التعاون والتنسيق مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المحلية والعربية والدولية.

المادة(٩)

تتولى الجمعية ، في سبيل تحقيق أهدافها ، المهام والصلاحيات التالية:-

أ- نشر المعلومات المتعلقة بالمهنة بين المحاسبين القانونيين وإصدار الكتب والمجلات والنشرات الدورية المهنية والعلمية وتبادلها وعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية.

ب- التعاون في مجال المهنة مع الجامعات والمؤسسات التعليمية.

ج- توثيق العلاقات المهنية والاجتماعية بين مزاولي المهنة محليا وعربيا ودوليا.

د- الانضمام إلى عضوية الهيئات العربية والدولية ذات العلاقة بالمهنة إذا رأت ذلك مناسباً.

هـ- اقتراح تطوير التشريعات ذات العلاقة بالمهنة.

و- تدريب المحاسبين القانونيين لتطبيق معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات.

وبمقتضى المادة رقم (١٩) من قانون مهنة تدقيق الحسابات لسنة ١٩٨٥ صدر نظام تصنيف مدققي الحسابات رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٦ والذي حدد الأسس والشروط اللازمة لتصنيف مدققي الحسابات في الأردن[٣٠].

التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن

إن الناظر إلى التشريعات الأردنية من قوانين وأنظمة، والتي وضعت لتنظم مهنة التدقيق (المحاسبة القانونية) فيما بعد، والقوانين والأنظمة المعدلة، يرى مدى الاهتمام الرسمي من قبل السلطات المحلية، بضرورة اللجوء إلى إيجاد التشريعات التي يمكنها أن تواكب التطور الحاصل

(30) المملكة الأردنية الهاشمية، **نظام تصنيف مدققي الحسابات** رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٦.

للوصول بمهنة المحاسبة القانونية إلى أقصى درجات الجودة وتحسين في مستوى الأداء المهنـــي، وقد جاءت حسب الآتي:

١- قانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٥.
٢- نظام تصنيف مدققي الحسابات الأردني رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٦.
٣- نظام جمعية مدققي الحسابات الأردني رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧.
٤- قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧.
٥- قانون هيئة الأوراق المالية رقم (٢٣) لسنة ١٩٩٧.
٦- تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توفرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٨.
٧- قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية (قانون مؤقت) رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣.
٨- النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لسنة ٢٠٠٤.
٩- نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧) لسنة ٢٠٠٦.

الهيئة العليا للمهنة:

تم تشكيل هيئة عليا بموجب قانون تنظيم المحاسبة القانونية (قانون مؤقت) رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ لتشرف على كل ما يتعلق بشؤون المحاسبة القانونية في المملكة وإصدار المعايير ، حيث يرأسها وزير الصناعة والتجارة، والأعضاء كما ورد في المادة رقم (٤) أدناه:

المادة(٤)

أ- تشكل هيئة عليا للمهنة برئاسة الوزير وعضوية كل من:-

١- وزير المالية/ نائبا للرئيس
٢- محافظ البنك المركزي الأردني.
٣- رئيس ديوان المحاسبة.
٤- رئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية.
٥- مدير عام هيئة التأمين.
٦- مراقب عام الشركات.

٧- الرئيس.

٨- شخص من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة من القطاع الخاص يعينه مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير.

٩- عضو هيئة تدريس من أي جامعة تخصص محاسبة يعينه مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير المستند إلى توصية رئيس الجامعة.

١٠- ثلاثة محاسبين قانونيين يسميهم المجلس.

ب- تكون مدة العضوية للأعضاء المنصوص عليهم في البنود (٨) و (٩) و (١٠) من الفقرة (أ) من هذه المادة سنتين قابلة للتجديد مرة واحدة ويجوز تغيير أي منهم بتعيين بديل له للمدة المتبقية من عضويته وذلك بذات الطريقة التي عين بها.

المادة (٥)

تتولى الهيئة العليا المهام والصلاحيات التالية:

أ- اعتماد معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات الواجبة التطبيق بناء على تنسيب المجلس.

ب- تشكيل لجنة ترخيص المهنة ووضع التعليمات اللازمة لتنظيم عملها وتحديد صلاحياتها وكيفية إجراء الامتحانات وسائر الأمور المتعلقة بها.

ج- المصادقة على منح إجازة المزاولة بناء على تنسيب لجنة الترخيص وإلغاء هذه الإجازة بناء على تنسيب المجلس.

د- النظر في الاعتراضات المقدمة على قرارات المجلس.

هـ- تشكيل اللجان اللازمة لمساعدة الهيئة العليا على القيام بمهامها وتحديد صلاحياتها.

و- إصدار التعليمات المتعلقة بتنظيم عملها والتعليمات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه.

ز- اعتداد مشروعات التشريعات المتعلقة بالمهنة بالتعاون والتنسيق مع المجلس.

ح- اعتماد المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها.

واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن

للتعرف على واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن من حيث لغة الأرقام تبين أن عدد مكاتب التدقيق العاملة في الأردن حوالي (١٨٨) مكتبا، وعدد المحاسبين القانونيين المزاولين حاليا

داخل هذه المكاتب (٣٤٢) محاسب قانوني، وذلك حسب سجلات جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين لشهر شباط من عام ٢٠٠٨ يحمل (٩٥%) منهم شهادات علمية متقدمة (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه) و (٥%) يحملون شهادات دون البكالوريوس، وحوالي (١٨%) من المجموع العام لعدد المدققين المرخصين يحملون شهادات مهنية (CPA).

أما من حيث الواقع العملي، فهو واقع تعاني فيه مهنة تدقيق الحسابات من عدة مشاكل تم استقرائها من خلال عدد من الدراسات والمقالات التي بحثت بهذا الموضوع، ويمكن تلخيصها كما يلي:

١. التجاوزات على قواعد السلوك المهني من قبل بعض المدققين (عارضة[٣١] ١٩٩٧، جاغوب ١٩٩٣)[٣٢].
٢. تدني الأتعاب التي يتقاضاها المدققين، حيث يتطلب القيام بعملية التدقيق بصورة شفافة وعادلة جهود كبيرة، تحتاج إلى كفاءات بشرية ومادية، وهذا بالتالي يتطلب أموال كافية (المالكي ٢٠٠٠[٣٣]، جاغوب ١٩٩٣).
٣. ضرورة إعادة النظر بمناهج المحاسبة وتدقيق الحسابات في الجامعات والكليات لتتلاءم وواقع مهنة تدقيق الحسابات، حيث تستمد المهنة الجانب الأكبر من مدخلاتها من خريجي الجامعات الأردنية بشكل أساسي (دهمش[٣٤] ١٩٨٩، صيام[٣٥] ١٩٩٩).
٤. النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين، والذي يأتي من خلال وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين والمحاسبين أيضاً. (دهمش[٣٦]١٩٨٩، جاغوب [٣٧] ١٩٩٣).

---

(١) اسعد عارضة، ١٩٩٧، **أين نحن من قواعد السلوك المهني**، مجلة المدقق، العدد ٣١، ص ١٥.
(٢) سامر جاغوب، ١٩٩٣، **واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن**، مجلة المدقق، العدد٢١، ص ٢٠- ٢١.
(٣) عبد الله المالكي، ٢٠٠٠، **تدقيق الحسابات مهمات جديدة في عصر جديد**، مجلة المدقق، العدد ٤١،، ص٦-٧.
(34) نعيم دهمش، ١٩٨٩، **استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن**، المحاسب القانوني العربي، العدد٢٣، ص٢٢-٢٥.
(35) وليد صيام، ١٩٩٩، **واقع التأهيل الأكاديمي لمدقق الحسابات الأردني**، مجلة المدقق، العدد ٤٠، ص١٢-١٣.
(36) نعيم دهمش، **استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن**، نفس المرجع.
(37) سامر جاغوب، ١٩٩٣، **واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن**، نفس المرجع.

٥. الحاجة إلى تعديل معـــايير وقواعـــد مهنـــة التـــدقيق لتـــتلاءم والبيئـــة المحليـــة لـــلأردن (دهمش، ١٩٨٩) [٣٨].

---

[38] نعيم دهمش، **استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن**، نفس المرجع.

الفصل الثاني

جودة تدقيق الحسابات في ظل البيئة الرقابية في الأردن

- مقدمة
- مفهوم الجودة
- مفهوم إدارة الجودة الشاملة TOM
- مفهوم جودة تدقيق الحسابات
- أهمية جودة تدقيق الحسابات
- دور لجنة التدقيق في جودة تدقيق الحسابات
- قياس جودة تدقيق الحسابات
- قياس جودة تدقيق الحسابات في متغيرات الدراسة

مقدمة

يتناول هذا الفصل عرض مفهوم وأهمية جودة تدقيق الحسابات واستعراض أهم المقاييس التي استخدمت لقياس جودة التدقيق، بعد أن تم التعرض إلى مفهوم التدقيق بشكل عام، والتطــور الذي مر به التدقيق بشكل عام، وفي الأردن بشكل خاص، حيث أن هذا الفصل ســوف يعــرض مفهوم الجودة بشكل عام وما عرف بإدارة الجودة الشاملة ثم التعرض إلى مفهوم جــودة التــدقيق وما طرا عليه من تأثر بما سمي بفجوة التوقعات في المراجعة، وانهيار كبرى الــشركات فــي التدقيق، حيث أن هذا كله يتطلب العمل على إعادة الثقة إلى المهنة، وتضييق تلــك الفجــوة، ثــم التعرض إلى أهمية الجودة، وتعد ذلك تم تناول بعض مقاييس جودة التــدقيق، ثــم القيــاس فــي متغيرات هذه الدراسة.

مفهوم الجودة

لقد بني مفهوم الجودة خلال تطوره التاريخي، من خلال تعريفات متعددة، حيــث أشــار الطراونة إلى تعريف ستيفن (Stephen) "إن هناك اتفاقا قليلا حول الجودة في معناها الواسع، فان الجودة خاصية للسلعة أو الخدمة التي يمكن تحسينها باستمرار"[٣٩].

وقد العجمي إلى انه جاء تعريف الجودة من قبل الجمعية الأمريكية للجودة (ASQ) علــى أنها "المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في السلعة أو الخدمة بحيث تؤدي إلى تلبيــة وإشباع حاجات معينة"[٤٠].

وقد عرفها جاريسون ونورين (Garrision & Noreen) بأنها تتحقق من خــلال احتــواء السلعة أو الخدمة على جميع الصفات والخصائص التي يتوقعها العميل [٤١].

نرى من خلال التعريفات السابقة، أن هناك عدة صيغ جاءت في تعريف الجودة، إلا أننا يمكن أن نجد عناصر يمكن تجميعها تتمثل من خلالها إيجاد جودة في تقديم السلعة أو الخدمة المقدمة واهم هذه العناصر هي:

---

(39) محمد الطراونة، "**الجودة الشاملة في الشركات الصناعية** "، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، المجلــد الأول، العدد٣ ، ١٩٩٦،ص ١١٣.

(40) ماهر العجمي، **دليل الجودة في المؤسسات والشركات**، دار الرضا للنشر، دمشق، ١٩٩٩، ص ١٢.

(41) Garrison, Ray H, and Eric W. Noreen , **Managerial Accounting, 8th. Edition, Irwin – International**, 1997, P 210.

أ- تم التركيز على وجوب أن تلبي السلعة أو لخدمة حاجات معينة والمقصود هنا حاجات طالب السلعة أو الخدمة.

ب- تكون الجودة متعلقة بجميع مراحل الإنتاج حتى يخرج منتج يمتلك جميع عناصر الجودة المطلوبة .

ج- الجودة تتطلب أن تفي السلعة أو الخدمة المقدمة ما يتوقعه العميل من امتلاكها خصائص تلبي حاجاته.

وقد بين زين الدين ما جاء في وجهة نظر أخرى لديفيد جريفن (David Gravin)، بأن تعريف الجودة يمكن أن يتم من خلال وجهات النظر التالية:[٤٢]

١- إن الجودة تعني الأداء الأفضل في تقديم السلعة أو الخدمة، وهذا من وجهة نظر العميل.

٢- أما من ناحية مطابقتها للمعايير والمواصفات المطلوبة، وان يتم إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة بشكل سليم وبصورة مطابقة للمواصفات والمعايير المتعارف عليها.

٣- من ناحية أن الجودة يتوجب أن تخضع للقياس فيما يخص نسب التغير في تحسينه.

مما سبق يتبين إن الجودة المنشودة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمة تتطلب وجود عناصر لابد من توفرها وهي :

- إن تتوفر خصائص في السلعة أو الخدمة يمكن أن تلبي الحاجات المتوقعة من المستهلك أو طالب الخدمة.
- أن تتوفر في كل من السلعة أو الخدمة عناصر يمكن من خلالها قياس التغير في مستوى الجودة التي وصلت إليها المصنعية في المنتج ودرجة الإتقان في إنتاجها مقارنة مع المواصفات والمعايير المطلوبة.

مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM)

لقد تم تعريف إدارة الجودة الشاملة أنها: اشتراك والتزام الإدارة والأفراد في نشاطات المنشاة والتي تهدف إلى تلبية حاجات ورغبات العميل أو تجاوز توقعاته بشكل مستمر.

---

(42) فريد زين الدين،"**إدارة الجودة الشاملة والايزو**" ، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد ١، كانون ثاني، ١٩٩٥،ص ٢٥ .

يمكن أن يتضح مفهوم الجودة الشاملة من خلال مجموعة من المبادئ والأسس فـــي إدارة الجودة حسب الآتي:[٤٣]

١- التركيز على العميل حيث، وهو من المبادئ الأساسية للتخطيط في إدارة الجودة الشاملة.

٢- التركيز على مرحلة العمليات أي ما يتم في خطوط الإنتاج، إضافة إلى النتـــائج، حيـــث أن جودة النتائج تتأتى من خلال سير العمليات بشكل دقيق يخلو من الأخطاء.

٣- عملية التحسين المستمر المدخل على المنتج من خلال مراعاة ذلك من قبل جميع العـــاملين في المساهمة في إبرازهم للأفكار الجديدة المبدعة لهذه الغاية، حيث أن ذلك ينطوي تحـــت مفهوم إدارة الجودة الشاملة، إضافة إلى إيجاد المعايير التي تحكم الإجراءات التي تؤدي إلى التنفيذ في العمل والإنتاج، واستخدامها لقياس الجودة في جميع مراحـــل الإنتـــاج أو تقـــديم الخدمة.

٤- دعم الأنظمة: حيث أن إدارة الجودة الشاملة تحتاج إلى إعادة النظر في الأنظمة المستخدمة، والتي تتعلق في العاملين والمستخدمين، بحيث تشتمل على عناصر مـــن شـــانها أن تحـــدد توصيف للوظائف، والأجور، والأداء والحوافز، والتعويضات في نهاية خدمة الموظـــف أو المستخدم.

٥- التغذية العكسية: وهذه المرحلة من الضرورة بمكان، بحيث من خلالها تكمل حلقـــات إدارة الجودة الشاملة من خلال إيجاد آلية متكاملة للاتصال بحيث يتم من خلالها تداول المعلومات وتبادلها بين جميع المستويات في المنشاة من إدارية وإنتاجية وتسويقية والتطوير والبحـــث داخل المنشاة وخارجها [44].

لقد برزت في ظل العولمة كيانات ضخمة وفي جميع القطاعات، مما أدى إلـــى التركيـــز على إيجاد مقاييس عالمية لتطبيقها من اجل التوصل إلى ما يسمى نظام توكيد الجـــودة أو تأكيـــد الجودة، وبناءا على ذلك فقد أصدرت الهيئة العليا لتوحيد المقاييس، نظم مواصفات عالمية والتـــي عرفت بنظم الايزو (٩٠٠٠) (ISO (9000 ، حيث أن هذا المصطلح مـــشتق الكلمـــات الـــثلاث؛

---

(43) عادل الشبراوي، **إدارة الجودة الشاملة**، الشركة العربية للإعلام شعاع، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٧٥-٧٧.

(44) عاطف العوام،"**مفهوم الدخل المحاسبي كمقياس للأداء في ظل إدارة الجودة الـــشاملة**"، المجلـــة العلميـــة للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٥، ص ٢١.

المنظمة العالمية للتقييس (International Standardization Organization) وتتكـــون مـــن (١١١) عضوا من منظمات وشركات غير حكومية [٤٥].

مفهوم جودة تدقيق الحسابات

يعتبر [٤٦](1981) DeAngelo من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجـــودة تدقيق الحسابات، حيث عرّف جودة التدقيق باحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عمليـــة التـــدقيق، ويتضح من هذا التعريف أن الجودة تعتمد على تحقق شرطين أساسيين هما:

١- اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وهذا الشرط يعتمد تطبيقـــه علـــى قدرة ومهارة المدقق في اكتشاف الأخطاء.

٢- تسجيل ما توصل إليه في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق، وهذا الشرط يعتمد تطبيقه على استقلالية المدقق.

ويعتبر هذا التعريف من أكثر التعريفات قبولاً لدى الدراسات التي بحثت في جودة تـــدقيق الحسابات، ومازال هذا التعريف يُعتمد عليه في كثير من الدراسات حتى يومنا هذا.

كما عرف [٤٧](Palmrose, 1988) جودة التدقيق باحتمال وجود أخطاء ذات أهميـــة نـــسبية فـــي القوائم المالية، فكلما قل هذا الاحتمال زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح.

وهناك باحثين مثل [48](O'keefe et al, 1994) أعطوا لمفهوم الجودة اتجاهاً آخـــراً يعتمـــد علـــى التخصص في تدقيق صناعة العميل، فكلما زاد تخصص المدقق في معرفة صناعة العميل كلمـــا زادت جودة تدقيق الحسابات، ويمكن تفسير ذلك بتوفر تقنيات وأساليب تـــدقيق مناســـبة وبأقـــل التكاليف، والمعرفة الإضافية لدى المدقق بصناعة العميل بسبب التخصص في هذه الصناعة.

---

(45) سامر السمان، "معايير الايزو الدولية"، مجلة الاقتصاد المعاصر، المجلد الثاني، العدد، ١٧، عمان، ١٩٩٩، ص٦٣.

(46) De Anlgelo, L.E. 1981. **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, pp. 183-199.

(47) Palmrose, Z.V. 1988. **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Quality**, The Accounting Review, Vol. 63, pp. 55 –73.

(48) Okeefe, T.B., R. King and K. M. Gaver. 1994. **Audit Fees, Industry specialization and compliance with GAAS Reporting standards**. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 13, pp. 40-50.

وتعتبر التعريفات السابقة من أكثر التعريفات قبولاً وانتشاراً وقد استخدمت كقاعدة أساسية تم الاعتماد عليها لقياس جودة تدقيق الحسابات في كثير من الدراسات ومنها الدراسة الحالية.

وقد وردت تعريفات أخرى لجودة التدقيق في بعض الدراسات السابقة التي بحثت في هذا الموضوع ومنها دراسة [٤٩](Teoh and wong, 1993) حيث عُرّفت جودة التدقيق بأنهـا العمليـة التي ينتج عنها تقارير مالية أكثر مصداقية. وعرفت أيضاً باحتمالية قيام المـدقق بإيجـاد دلائـل الإثبات المناسبة لدعم تقريره وذلك عندما يكون الوضع العام لمحيط عملية التدقيق غيـر مـلائم [50](Schwartz, 1997). ونلاحظ من خلال العرض السابق لمفهوم جودة تدقيق الحـسابات، عـدم الاتفاق على تعريف عملي محدد لجودة التدقيق، ويعود ذلك بشكل مباشر إلى أن خدمـة تـدقيق الحسابات ليست كباقي الخدمات الأخرى يمكن تحديد وقياس جودتها بشكل مباشر نظراً للـسرية المتعارف عليها لدى شركات التدقيق [٥١](Vanstraelen, 2000) ، إلا أنها اشتملت على مجموعة من عناصر قياس الجودة في تدقيق الحسابات يمكن أن نجملها بالاتي:

١- قدرة ومهارة المدقق في اكتشاف الأخطاء.
٢- إصدار تقرير التدقيق مشتملا على ما توصل إليه المدقق من نتائج بحيادية واستقلال تام.
٣- كلما قل احتمال ظهور الأخطاء ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية يكون ذلك دليلا على وجود مستوى عالي من الجودة في تدقيق الحسابات.
٤- كلما زاد تخصص المدقق في معرفة صناعة العميل كلما زادت جودة تدقيق الحسابات.
٥- جودة التدقيق بأنها العملية التي ينتج عنها تقارير مالية أكثر مصداقية.
٦- احتمالية قيام المدقق بإيجاد دلائل الإثبات المناسبة لدعم تقريره.

أهمية جودة تدقيق الحسابات

تزايد الاهتمام بتحسين جودة تدقيق الحسابات خلال السنوات الماضية وذلك بسبب زيـادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركات التدقيق وخصوصاً في الولايات المتحـدة الأمريكيـة،

---

[49] Teoh, S. H. and T.J. Wong. 1993. **Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient**, The Accounting Review, Vol. 68, No2, pp. 346-366.
[50] Schwartz, R. 1997. Legal Regimes, **Audit Quality and Investment**, The Accounting Review, Vol. 72, No3, pp. 385-406.
[51] Vanstraelen, A. 2000. **Impact of Renewable Long-term Audit Mandates on Audit Quality**, The European Accounting Review, Issue 1, pp. 419-442.

بريطانيا واستراليا(٥٢)(Krishnan and Krishnan, 1997)، (٥٣) (Kirshnan, J. and Paul, C. S, 2000) حيث يعتمد كثير من المستخدمين الخارجيين على رأي المدقق في اتخاذ قراراتهم وهناك دائماً مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم للظروف التي قدم حولها أو إعطاء آراء غير صحيحة مما يزيد من خطر التعرض للدعاوى القضائية.

وتعتبر زيادة جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها، فالمدقق يهمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولاً، ولزيادة أرباحه والمحافظة على العميل ثانياً، إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات (Woo and Hian , 2001(٥٤) في كثير من الشركات، وهذا ينطبق أيضاً على الشركات المساهمة العامة الأردنية، إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات في هذه الشركات (علقم والرجبي(٥٥)، ١٩٩٧). والعملاء يهمهم أيضاً أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة وذلك لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة، والجهات الخارجية (المستفيدين الخارجيين) تهتم بأن تكون قراراتها الاقتصادية مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذات تأثير مادي.

---

(52) Kirshnan, J. and Paul, C. S. 2000. **The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Non-For-Profit Sector**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 19, pp. 9-24.

(53) Krishnan, J. and Krishnan, J. 1997**. Litigation Risk and Auditor Resignation**, The Accounting review, Vol. 72, No3, pp. 385-406.

(54) Woo, E-S. and Hian, C .K. 2001. **Factor Associated with Auditor Changes: A Singapore Study**, Accounting and Business research, Vol. 31, No2, pp. 133-144.

(55) محمد الرجبي، ومحمد علقم ، ١٩٩٧ ، **عوامل تغيير مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد١، مجلد ٢٤، ص١٨٥-٢٠٤.

دور لجنة التدقيق في جودة تدقيق الحسابات

لقد أوصت الهيئات الدولية بضرورة وأهمية تشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة، ومنها بورصة نيويورك وقد أوصت في تقارير لعام ١٩٤٠ ونشرة صدرت في عام ١٩٧٧ على ضرورة تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين كشرط لتسجيل الشركات، اعتبارا من ١٩٧٨/٦/٣٠.

كما جاء في توصيات هيئة الأوراق المالية في الأعوام ١٩٤٠، ١٩٧٢، ١٩٧٨، ثم البورصة الأمريكية في عام ١٩٧٩.[٥٦]

وقد تمت التوصية من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٦٧ بالطلب من جميع الشركات المساهمة العامة لتشكيل لجان تدقيق تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، من اجل ترشيح المراجعين الخارجيين ومناقشة إعمالهم، إضافة لدورها في فحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية، ثم تم التأكيد على دور لجان التدقيق من خلال تقرير لجنة Cohen Commission on Auditors’ Responsibilities والصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٨، حيث أشارت إلى إمكانية أن تؤدي لجان التدقيق دور فعال في تحقيق التوازن في العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة.

ثم ظهر تطور الاهتمام في دور لجان التدقيق في الدول الأخرى مثل المملكة المتحدة في عام ١٩٩٢، وفي كندا من خلال تعديل قانون الشركات في عام ١٩٧٥، ثم من خلال تقرير المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين CICA في عام ١٩٨٨، أما في استراليا فقد جاء التأكيد على ضرورة تشكيل لجان التدقيق من خلال تقرير لجنة Bosch Committee في عام ١٩٩١.

يمكن للجنة التدقيق أن تؤدي دور فعال خلال مجموعة من الأنشطة والإفصاح عنها في تقاريرها السنوية حيث تتركز بما يلي[٥٧]:

١. الأنشطة المتعلقة بتعزيز استقلالية المدقق الخارجي، كونها مرتبطة بمجلس الإدارة وتستمد سلطتها من أعلى مستوى في هرم المنشأة، حيث انه من خلالها يتم التوصية باختيار المدققين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم.

---

[56] جورج غالي **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، مرجع سابق، ص٧٥-٧٦.

[57] جورج غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، مرجع سابق، ص٩١-٩٢.

٢. القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والعلاقة مع المدققين الداخليين.

٣. فحص التقارير المالية للمنشأة.

قياس جودة التدقيق

انعكست الاختلافات حول مفهوم تدقيق الحسابات على آلية قياس الجودة، فحتى هذا اليوم لم يتم تطوير تعريف ومقياس عملي متفق ومتعارف عليه لمفهوم جودة التدقيق، ويرجع ذلك كما ورد سابقاً لاختلاف خدمة تدقيق الحسابات عن الخدمات الأخرى، ولأن أغلب التعريفات اعتمدت على الاحتمالية كما هو ملاحظ، والاحتمالية هي مسألة غير مادية وصعبة القياس لذلك كان لا بد من تطوير عدة مقاييس يمكن من خلالها قياس جودة تدقيق الحسابات وذلك اعتماداً على اجتهاد الباحث أولاً، وملائمة هذه المقاييس لبيئة التدقيق ثانيا، وفيما يلي تلخيص لأهم المقاييس المستخدمة لقياس جودة تدقيق الحسابات والتي وردت في الدراسات السابقة:

١- استخدام حجم مكتب التدقيق واسمها التجاري كمؤشر على جودة التدقيق، فكلما كانت شركة التدقيق مصنفة ضمن شركات التدقيق الثماني الكبرى (الخمس الكبار في الوقت الحاضر) كلما زادت جودة التدقيق لديها.

(e.g. DeAngelo[58], 1981, Menon and Williams[59], 1991; Teoh and Wong[60] 1993, Lennox[61], 1999).

٢- استخدام الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركات التدقيق كمؤشر على جودة التدقيق، فكلما كثرت هذه الدعاوى كلما قلت جودة التدقيق. (e.g. St Pierre and Anderson[62], 1984, Palmrose [63], 1988).

---

[58] De Anlgelo, L.E. 1981**. Auditor Size and Audit Quality**, OP. Cit

[59] Menon, K. and Williams, D. 1991. **Auditor Credibility and Initial Public Offering**, The Accounting Review, Vol. 66, No2, pp.313-332.

[60] Teoh, S. H. and T.J.Wong. 1993. **Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient,** OP. Cit

[61] Lennox, C. S. 1999. **Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses**, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 26, No7, pp. 779-805.

[62] St Pierre, K. and Anderson, J. 1984**. An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public accountants**, The Accounting Review, Vol.66, No33, pp.516-533.

[63] Palmrose, Z.V. 1988. **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Quality**, OP. Cit

٣- استخدام طبيعة تقرير مدقق الحسابات كمؤشر على جودة التدقيق، وقسم الباحث التقارير إلى قسمين: الأول ويحتوي على التقارير غير النظيفة (متحفظ، معاكس، محايد)، والثاني يمثــل التقرير النظيف، حيث تزيد الجودة كلّما تمّ إصدار تقارير نظيفة خلال سنوات التدقيق على العميل (e.g. Vanstraelen[(64)], 2000).

٤- استخدام أجور التدقيق وحجم إيرادات مكتب التدقيق كمؤشر على جودة التدقيق، فكلما زادت حجم الأتعاب والإيرادات زادت جــودة التــدقيق (Francis and Simone, 1987[(65)]; Gist, 1994[(66)]; Clarkson and Simunic, 1994[(67)]).

٥- استخدام التقارير الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لقياس جودة التدقيق، حيث تخضع شركات التدقيق لبرامج رقابية على نظام الجودة لديها (Peer Review, Quality Review[(68)](e.g. Deis and Giroux[(69)], 1992; Colbert and Murray[(70)], 1998).

٦- استخدام التخصص في صناعة العميل كمؤشر على جودة التدقيق، فكلما كانت شركة التدقيق متخصصة في تدقيق صناعة العميل كلما زادت جودة التدقيق لديها

---

(64) Vanstraelen, A. 2000. **Impact of Renewable Long-term Audit Mandates on Audit Quality,** OP .Cit

(65) Francis, J. and Simon. D. 1987. **Atest of Auditing Pricing in the Small - Client segment of the U.S. Audit market**, The Accounting Review, Vol. 62, No1, pp. 145-157.

(66) Gist, W. 1994. Empirical Evidence on the Effect of Audit Structure on Audit Pricing, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol 13, No2, pp. 25-40.

(67) Clarkson, P. and D, Simunic. 1994. **The Association Between Audit Quality, Retained Ownership and Firm Specific Risk in U.S.A**, Versus Canadian IPO Markets, Journal of Accounting and Economic, Vo l 17, pp. 207-228.

(68) Colbert, G. and Dennis, M. 1998**. The Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis Of Small CPA Firms**, Journal of Accounting Auditing and Finance, Vo l 13, pp. 135-150.

(69) Deis, D. R. and Giroux, G.A. 1992. **Determinants of Audit Quality In The Public Sector**, The Accounting Review, Vo l 67, pp. 462-479

(70) Colbert, G. and Dennis, M. 1998. The Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis Of Small CPA Firms, **Journal of Accounting Auditing and Finance**, Vol 13, pp. 135-150.

(e.g. O'keefe et al [71], 1994; Beasley and Petroni, 2001[72]).

٧- استخدام مدى التزام العملاء بمعايير المحاسـبة المتعـارف عليهـا (GAAP) والتعليمـات الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، كمقياس لجودة التدقيق.

(e.g. Krishnan and Schauer [73], 2000).

حيث تم تصميم استبانه تحتوي على عدد من البنود التي تساهم في رفع وتحسين جـودة تدقيق الحسابات، وتم توزيعها على فئات مختلفة من المدققين، العملاء، والمستفيدين الخـارجيين لتقويم درجة أهمية كل خاصية في تحسين جودة تدقيق الحسابات.

قياس جودة التدقيق في متغيرات الدراسة:

أولا: المتغير التابع (جودة تدقيق الحسابات)

تم قياس هذا المتغير من خلال إعداد (٨) فقرات تمثل معايير التدقيق والمحاسبة الدوليـة، التشريعات الأردنية ذات العلاقة، استخدام تكنولوجيا المعلومات، اعتماد أساس التكلفـة والجهـد والوقت، قواعد السلوك المهني، التصرف بنزاهة واستقلاليه وأخيرا بذل العناية المهنية، حيث أنها تقيس الجودة من خلال مدى الالتزام في تطبيقها، وذلك بعد الرجوع إلى معايير التدقيق الدوليـة، والأدلة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومثالا على ذلك الدليل رقـم (٢٢٠) من أدلة التدقيق الدولية، حيث أكد على ضرورة التزام الفريق المهني لمكتب التدقيق بتطبيق تلـك المعايير حسب نظام رقابة يوفر تأكيدا معقولا، وعلى اثر ذلك تم إنشاء لجنة معايير رقابة الجودة من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

---

[71] Okeefe, T.B., R. King and K. M. Gaver. 1994. **Audit Fees, Industry specialization and compliance with GAAS Reporting standards**. OP. Cit.
[72] Beasley, M. S. and Petroni, K. R. 2001. **Board Independence and Audit-Firm Type, Auditing**: A Journal of Practice and Theory**,** Vol. 20, Issue 1, pp. 97-118.
[73] Kirshnan, J. and Paul, C. S. 2000. **The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Non-For-Profit Sector**, OP. Cit.

ثانيا: المتغيرات المستقلة وجرى تقسيمها إلى مجموعتين على النحو التالي:

١. **متغيرات متعلقة بالعوامل الديموغرافية :**

- التأهيل العلمي للمدقق.

لقد أظهرت دراسة طلبة (١٩٩٧)[٧٤] أن هناك عوامل منها التأهيل العلمي له أثرا ايجابيا على مستوى جودة التدقيق في سلطنة عمان.

- التخصص العلمي.
- التأهيل المهني (الشهادة المهنية) للمدقق.
- الخبرة العملية في مجال التدقيق.

أشارت كل من دراسة طلبة (١٩٩٧) ودراسة حميد (١٩٩٥) إلى أن هنالك دورا وأثـــرا ايجابيا للخبرة في جودة التدقيق.

- الخبرة العملية في المحاسبة بشكل عام.
- الوصف (المسمى) الوظيفي.

٢ . **عوامل البيئة الرقابية :**

- **مستوى أتعاب المدقق.**

لقد أشارت الدراسات السابقة (carcello et al.[75] 1992 ،الحميد[٧٦]، ١٩٩٥،أمين لطفي، ١٩٩٦) بان أتعاب التدقيق يمكن قياسها بالبنود التالية:

- تناسب الأهمية النسبية لإيرادات التدقيق والتي يحصل عليها المدقق مقارنه بإيرادات المكاتب الأخرى (جورج غالي، ١٩٩٦).
- عدم المنافسة على الأتعاب للحصول على العملاء.

---

(74) علي طلبة ، ١٩٩٧، **قياس اثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات** ،دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان، مجلة الإداري، العدد ٦٩، ص ١٣ – ٣٧.

(75) Carceello, J.V., Hermanson, Roger H. and McGrath. 1992, **Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, and Financial Statement Users**, Audit: 1 – 14.

(76) عبدا لرحمن الحميد، ١٩٩٥، **خصائص جودة المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٣٥، العدد ٣، ص ٤٠٥ – ٤٥١ .

- ارتفاع أتعاب التدقيق مقارنه بمكاتب التدقيق الأخرى.

إن ضغوط الأتعاب تشكل تهديدا لاستقلال المراجعين، حيث بينت إحدى الدراسات اعتقاد (٣٠%) من الذين تم استقصاء آراءهم، إن المراجعين يطبقون القواعد، بحيث تتفق مع تفسير الإدارة (Bend the Rules) ، من اجل تقديم تقارير تدقيق نظيفة[٧٧].

إن تقديم الخدمات الأخرى من قبل المراجعين لعملائهم، غير خدمة المراجعة يلاقي جدلا كبيرا من قبل المهتمين بالفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة، وذلك لما لها من تأثير على استقلالية المراجع، بحيث باتت مكاتب المراجعة تعطي جزءا مهما من اهتمامها لتأدية مثل تلك الخدمات، لما تحققه من زيادة في إيراداتها، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى تصل لديها الإيرادات من تلك الخدمات حوالي النصف، وبحيث تجد لها بابا لتبسويق أعمالها على أنها مكاتب مهنية متنوعة الخدمات وليس أنها فقط مكاتب مراجعة.

ومما سبق نجد أن تدني الأتعاب كان السبب في قيام مكاتب المراجعة تقديم خدمات أخرى غير المراجعة.

- **طريقة تعيين وعزل المدقق.**

قام الباحثان (Carpenter and Strawser,1971) بقياس تغيير المدقق من خلال دراسة العوامل المؤثرة على هذا التغيير في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث وزعا استبانه على المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن العوامل التالية كانت سببا في تغيير المدقق: عدم رضا الإدارة عن جودة أداء المدقق، الأتعاب، تغيير الإدارة واستخدام مكاتب تدقيق ذات شهره أكثر.

- **حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات.**

تم قياس هذا المتغير بعدد المحاسبين القانونيين الأردنيين العاملين في مكاتب التدقيق، وسبق وأن استخدم هذا المقياس من قبل دراسات أردنية أخرى عملت على تصنيف مكاتب التدقيق

---

(77) Decima Research Limited, **Executive Summary of Public Opinion Survey** (1986), p.149.

بين كبيرة وصغيرة الحجم (مطر، ١٩٩٥)[78]، وكما جاء في دراسة (حميدات، ٢٠٠٢)[٧٩]، حيث بينت أن مستوى جودة تدقيق الحسابات يختلف باختلاف حجم مكتب التدقيق، بحيث تزيد الجودة بزيادة حجم مكتب التدقيق، وبعدد المدققين المرخصين بموجب نظام تصنيف مدققيي الحسابات الأردنيين رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٦ والذين يعملون داخل المكاتب والحاصلين على رخصة مزاولة المهنة.

وقد أظهرت دراسة(حميدات، ٢٠٠٢)[٨٠] تفاوت مستوى جودة تدقيق الحسابات بين شركات التدقيق الستة الكبرى وشركات التدقيق الصغرى، حيث وجد علاقات ارتباط موجبة بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق. وقد جاءت من قبل دراسة (1981) DeAngelo ، حيث كانت من أقدم الدراسات التي تعرضت لموضوع جودة التدقيق ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق وقد فسر الباحث هذه العلاقة على أساس أن شركات التدقيق الكبيرة تقوم بالتدقيق على عدد كبير من العملاء بعكس الشركات الصغيرة فإذا أصدرت الشركات الكبيرة تقارير تنقصها الجودة لبعض العملاء سيؤدي ذلك إلى فقدان العدد الأكبر من العملاء الباقين وبالتالي خسارة أجور التدقيق بالإضافة إلى السمعة والشهرة وهذا ما يدفع هذه الشركات للاهتمام بجودة التدقيق لديها للاحتفاظ بالعدد الأكبر من العملاء وجذب عملاء آخرين أيضاً.

- **سمعة مكتب التدقيق.**

تم الاسترشاد بدراسة زياد إبراهيم[٨١] (٢٠٠٣) في قياس سمعة مكتب التدقيق من خلال إظهارها وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية حول تأثير العوامل المتعلقة بتنظيم المكتب وسمعته، والجودة في أداء الإعمال.

- **الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني).**

---

(78) محمد مطر، ١٩٩٥، **مهنة المحاسبة في الأردن بين الواقع الحالي والتطلعات المستقبلية**، مجلة البنوك في الأردن، العدد الخامس، ص٢٠-٢٦.
(79) محمد حميدات، " **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية**"، مرجع سابق.
(80) محمد حميدات، " **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية**، مرجع سابق، ص٧.
(81) زياد جمال إبراهيم،"**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بيئة التدقيق" دراسة تحليلية**، مرجع سابق، ص١١٠.

من خلال الرجوع إلى دراسة (القشي، الخطيب، ٢٠٠٦)[٨٢] حيث سعى الباحثان للتوصل إلى الأهداف التالية:

١. التعرف على الأسباب التي أدت إلى انهيار كل من شركة انرون للطاقة، وشركة آرثر أندرسون للتدقيق.
٢. التعرف على ماهية الحاكمية المؤسسية، وماهية مفهومها الحديث وفقا للتشريع الأمريكي الذي طور في عام ٢٠٠٢.
٣. التعرف على مدى قدرة الشركات الأمريكية على تطبيق التشريع الجديد. وماهية العقبات التي تواجهها في ظل تطبيقه.

وقد تم الاعتماد على الاطلاع على، وتحليل أسباب انهيار إحدى شركات الطاقة الضخمة (شركة انرون (Enron) والتي أدى انهيارها إلى انهيار اكبر شركة تدقيق في العالم (شركة آرثر أندرسون (Arthur Andersen) لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة انرون، ومن ثم الاطلاع على التغيرات التي حدثت مؤخرا على الحاكمية المؤسسية (Corporate Governance) بسبب تلك الانهيارات، ومعرفة أراء البيئة المحيطة بها في الولايات المتحدة الأمريكية في إمكانية تطبيق تلك التغيرات على ارض الواقع، وذلك عن طريق جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال شبكة الانترنت.

لقد توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج والتي بينت أن السبب الرئيس في انهيار هذه الشركات يكمن في عدم الالتزام الأخلاقي المهني من قبل الأشخاص الذين قاموا بتطبيق كل من معايير المحاسبة والتدقيق الدولية والتشريعات ذات العلاقة حيث توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

- لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركتين موضوع البحث تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة، أو معايير التدقيق بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين.
- لقد كانت شركة التدقيق شركة آرثر أندرسون (Arthur Andersen) تقوم بعدة أعمال مزدوجة لشركة (Enron) الأمر الذي جعل عملية الانهيار سريعة، وهذه مخالفة صريحة.

---

[82] ظاهر القشي، حازم الخطيب، (٢٠٠٦) " **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**"، دراسة تحليلية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول.

- لقد كان هناك تقصير ملحوظ من قبل السوق المالي كجهاز للرقابة على الشركات المدرجة.
- وجود صعوبة كبيرة من قبل المدققين والشركات المدرجة في السوق المالي لتطبيق الحاكمية المؤسسية بمفهومها الحديث.
- المشكلة لا تكمن بالقوانين التي تحكم الحاكمية المؤسسية بشكل عام ولكنها تكمن بأخلاقيات الأشخاص مطبقي تلك القوانين.

وكما جاء في دراسة الحمود، وآخرون[٨٣] **(١٩٩٢)**، حيث تبين من خلال دراسة أهم المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن بما يتعلق بالالتزام بأخلاقيات المهنة ما يلي:

١. عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني وعدم وعي المحاسبين القانونيين في الأردن بها.
٢. التنافس غير الشريف ما بين المدققين.

أما من حيث القياس من خلال التشريعات الأردنية ذات العلاقة، فقد جاء في المادة رقم (٤) من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية[٨٤] رقم (٧) لسنة ٢٠٠٦ ما يلي:

يحظر على المحاسب القانوني المزاول لأعمال التدقيق أو المحاسبة القيام بأي مما يلي:-

أ- احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى.

ب- تدقيق حسابات أي شركة يكون شريكا أو مساهما فيها.

ج- القيام بالدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة تسيء للمهنة.

د- المضاربة أو المنافسة غير المشروعة لأي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل.

هـ- إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله إلا في المجالات التي يجيزها القانون وللجهات التي يسمح أو يوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.

و- إبداء رأي مخالف لحقيقة ما تتضمنه البيانات المالية والتوقيع على تقارير عن حسابات لم يقم بتدقيقها أو لم يدققها أي من العاملين تحت إشرافه.

ز- الشهادة والتوقيع على عدالة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي العادل للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها.

ح- ارتكاب خطأ مهني أو إهمال يلحق الضرر بالغير.

---

(83) تركي الحمود، محمود قاقيش، صايل رمضان، " **المشاكل التي يواجهها مدققي الحسابات فقي الأردن** "، مرجع سابق.

(84) المملكة الأردنية الهاشمية، نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية ، رقم (٧) لسنة ٢٠٠٦.

ط- التعامل باسهم وسندات الجهة التي يدقق حساباتها سواء كانت بصورة مباشرة أو غير مباشرة باسمه أو من خلال احد موظفيه.

ي- الاشتراك في تأسيس الشركة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضوا في مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، ولا يجوز أن يكون شريكا لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها.

- **درجة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.**

"أما معايير التدقيق المتعارف عليها يجب أن تطبق من قبل كل محاسب قانوني عضو في الجمعية التي ينتمي إليها، بغض النظر إن كان يعمل في القطاع الخاص أو العام، أو يعمل في مهنة التدقيق أو في مهنة أخرى"[٨٥].

إن الرقابة على الجودة والنوعية هي عبارة عن إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها ، للتأكد من الوصول إلى مستوى الحد الأدنى، وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة، ولهذا فان الجمعيات المهنية العالمية في أمريكا وبريطانيا تطلب من مؤسسات التدقيق إيجاد هذه السياسات والإجراءات وتفعيلها بحيث توفر التأكيد المعقول (وليس المؤكد) من أن معايير التدقيق المتعارف عليها قد طبقت[٨٦].

- **درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة.**

إن المحاسب القانوني مسؤول تجاه جميع الأطراف المستفيدة ، ومنهم الطرف الثالث، وهم نوعان؛ المستفيدون الرئيسيون بحيث يكون لدى المحاسب القانوني علم مسبق انه سوف يتم تقديم تقريره إلى هذا الطرف، كما هو الحال في أن يكون العميل محل التدقيق يريد أن يقدم تقرير المدقق إلى البنك كي يحصل على قرض، ففي مثل هذه الحالة يعتبر البنك مستفيد رئيس، أما المستفيدون الآخرون كما في حالة طرف ثالث ، يريد أن يتخذ قرار معتمدا على تقرير المدقق، أو طرف لحقت به خسارة نتيجة إهمال المدقق، في حالة أن يثبت أن المحاسب القانوني كان مهملا عند انجاز عمله، ففي هذه الحالات يمكن للطرف الثالث أن يقيم دعاوى الإهمال العادي علما بأنه ليس لهم علاقة تعاقدية مع المحاسب القانوني[٨٧].

---

[85] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص ٧٠.**
[86] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، نفس المرجع، ص ٦٨.**
[87] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مرجع سابق، ص ٧٥-٧٦ .

- **درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير ذات العلاقة**

إن التشريعات الأردنية وضعت المحاسب القانوني في موضع الإلزام لتطبيق المعايير التي تقرها الهيئة العليا المشكلة بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية[٨٨] رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ ، وكذلك فقد جاء في نص المادة رقم (٦٨) من قانون الشركات[٨٩] في المملكة الأردنية الهاشمية، ما يلي:

(على مجلس الإدارة في الشركة المساهمة العامة أو مدققي حساباتها أو كليهما تبليغ المراقب (مراقب الشركات) إذا تبين أن الشركة تعاني من أوضاع مالية أو إدارية سيئة أو تتعرض لخسائر جسيمة تؤثر على حقوق المساهمين فيها أو على دائنيها وذلك تحت طائلة المسؤولية التقصيرية في حالة عدم التبليغ عن ذلك)، وقد نصت العديد من مواد القانون على وصف للعلاقات القانونية الواجبة والمنظمة للعلاقات بين، المدقق والمساهمين وذلك في المادة رقم (٢٠٢)، والعلاقة بين المدقق وأعضاء مجلس الإدارة كما جاء في المادة رقم(١٩٧و١٩٨و٢٠٠و١٦٨و١٥٩)، حيث بينت عدم جواز أن يفشي المحاسب القانوني أي من أسرار الشركة بأي صورة كانت، وان يكون له علاقة بالشركة التي يدقق أعمالها من حيث الشراكة أو أن يكون عضوا في مجلس إدارتها أو العمل فيا كإداري أو استشاري بصفة دائمة.

كما بينت المادة رقم المادة ١٩٣-

يتولى مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بما يلي:-

أ- مراقبة أعمال الشركة.

ب- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.

ج- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

د- التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.

هـ- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأية بيانات يتطلب عملهم ضرورة الحصول عليها والتحقق منها.

---

[1] المملكة الأردنية الهاشمية ، قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية ، رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣.

[89] المملكة الأردنية الهاشمية ، قانون الشركات، رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (قانون معدل).

و - أي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.

ز- يقدم مدققو الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وعليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة.

وكذلك جاءت المواد أرقام (١٩٤- ١٩٦) مشتملة على واجبات أخرى على المدقق الوفاء والالتزام بتطبيقها، مثل كيفية معالجة حالة اعتذار المدقق عن إتمام عملية التدقيق، وبيانات يتوجب شمولها في تقريره النهائي.

- **مستوى التكنولوجيا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات والمحاسب القانوني.**

إن إجراءات جمع، وتبويب وتخزين المعلومات المالية أصبحت تتم عن طريق الحاسوب بحيث يكون النظام المحاسبي بجميع مراحله مدخل ومعالج ببرامج محاسبية محوسبة، لدى معظم المنشات، مما يتطلب من المحاسب القانوني أن يكون ملما بجميع الإجراءات والأساليب الحديثة التي تمكنه من فحص وتقييم النظام المحاسبي المحوسب، لكي يتم اعتماده من حيث جمع أدلة الإثبات المناسبة، وهذا التقييم للنظام يجب أن يشمل جميع مراحل الرقابة وهي: الرقابة على المدجلات (Input)، وعلى مرحلة التشغيل (processing) ، ومرحلة المخرجات (Output).

الفصـــــل الثالث

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

وعرض النتائج

- مقدمه
- الإطار المنهجي للدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- أداة جمع البيانات
- صدق أداة القياس
- اختبار ثبات أداة القياس
- الأساليب الإحصائية المستخدمة
- عرض نتائج الدراسة
- التحليل الوصفي لفقرات المتغير التابع (جودة التدقيق)
- معادلة الانحدار المستخدمة
- اختبار قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة
- تقييم نموذج الانحدار
- تقييم الدلالة الإحصائية أنوفا
- تقييم المتغيرات المستقلة
- نتائج اختبار الفرضيات
- النتائج والتوصيات

مقدمة

يعرض هذا الفصل الجانب الميداني من الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها من خـلال التحليل، حيث هدفت إلى بيان اثر مجموعة العوامل التي وردت من خلال متغيرات الدراسة، على جودة تدقيق الحسابات في الأردن وذلك من خلال تصميم استبانه موجهة إلى المحاسبين القانونيين الأردنيين المرخصين لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات وذلك من واقع سجلات جمعيـة المحاسـبين القانونيين الأردنيين لعام ٢٠٠٨، حيث تم توزيع الاستبيانات واستردادها بطريقة مباشـرة علـى عينة الدراسة التي تم اختيارها بالطريقة العشوائية.

وكان من أهم المعوقات انشغال المحاسبين القانونيين فـي تـدقيق أعمـال العـام ٢٠٠٧ لعملائهم من اجل تقديم تقارير التدقيق في الأوقات المناسبة مما أدى إلى الحاجة إلى فترة أطـول للتوزيع والاسترداد، وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليـل النتـائج ومعادلـة الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار فرضيات الدراسة، ويتـضمن أيـضاً وصـفا لمجتمع وعينة الدراسة ومصادر وأدوات جمع البيانات.

الإطار المنهجي للدراسة:

يتضمن وصفا لمجتمع وعينة الدراسة، الأداة المستخدمة في جمع البيانـات ومجالاتهـا، وطرق التحقق من صدق وثبات الأداة، والأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل البيانات.

مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة:

لقد اشتمل مجتمع الدراسة جميع المحاسبين القانونيين الأردنيين والبـالغ عـددهم (٤٧٤) محاسب قانوني، وذلك حسب سجلات جمعية المحاسبيين القانونيين الأردنيين لشهر شباط من العام ٢٠٠٨.

عينة الدراسة:

تتكوّن عيّنة الدراسة من (١٧٠) محاسب قانوني وذلك حسب (Tabachnick and Fidell, 2007)[90] حيث قدما معادلة لاحتساب حجم العينة بحيث تأخذ فـي الحـسبان عـدد المتغيـرات المستقلة لهذه الدراسة (N > 50 + 8 m) حيث تمثل M عدد المتغيرات المستقلة، وN العينـة، و8 رقم ثابت. وبذلك يمكن احتساب حجم العينة من خلال المعطيات في هذه الدراسة حيث تحتوي على (١٥) متغير مستقل فقد تم حساب هذه العينة كما يلي:

عدد أفراد العينة = ٥٠ + (٨ * ١٥) = ١٧٠، كما تم استخدام أسلوب العينة العشوائية.

وتشكل عينة الدراسة ما نسبته (٣٦%) من مجموع مجتمع الدراسة، وقد تمّ اخذ عدة نقاط بالاعتبار عند اختيار حجم عيّنة الدراسة، ومنها: عدد المحاسبين القانونيين العاملين خارج الأردن (٣٧) بنسبة (٨%)، وعدد (٩٥) بنسبة (٢٠%) محاسبا قانونيا غير مزاولا للمهنة وذلك حـسب سجلات جمعية المحاسبين القانونين الأردنيين.

وصف عينة الدراسة:

يمكن وصف العينة من خلال الجدول رقم (٢) المبين تاليا:

جدول رقم (٢)

وصف توزيع عينة الدراسة

مفردات عينة الدراسة	العينة		الاستجابات المستردة		الاستجابات المكتملة	
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة
المحاسبين القانونيين الأردنيين	١٧٠	%١٠٠	١٣٣	%٧٨	١٠٥	%٧٩

يبين الجدول انه تم توزيع عدد (١٧٠) استبانه على أفراد العينة وهي تمثل ٣٦% من مجتمـع الدراسة، وتم استرداد (١٣٣) استبانه، حيث أنها تشكل (٧٨%) من مجموع الاسـتبيانات التـي وزعت، علما بأنه صادف انشغال مدققي الحـسابات بتـدقيق أعمـال الـسنة الماليـة (٢٠٠٧) لعملائهـــم

---

[90] Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell "**Using Multivariate Statistics**", Pearson fallucation Inc. ,United States of American, 2007. P.

لنفس فترة توزيع الاستبيانات، وانه تم استبعاد (٢٨) استبانه كونها لم تكن مستكملة الإجابات.

وبذلك يكون عدد الاستبيانات التي خضعت للتحليل هو (١٠٥)، حيث انه يـشكل نـسبة (٦٢%) من عدد الاستبيانات الموزعة، و (٧٩%) من عدد الاستبيانات التي تم استردادها.

أداة جمع البيانات:

لغايات تحقيق الهدف من الدراسة تم تصميم استبانه واحدة، حيث وزعت على المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن، وتكونت الاستبانة من جزأين:

احتوى الجزء الأول على الجانب الخاص بالبيانـات الديموغرافيـة المتعلقـة بـشخص المحاسب القانوني بشكل مباشر من حيث التأهيل العلمي، والخبرة في كل من المحاسبة والتدقيق، والتخصص، والشهادة المهنية،والمسمى الوظيفي، حيث أن هذه العوامل لها دور في عملية بنـاء قدرات المحاسب القانوني، وقد مثلت بالفقرات من (١ إلى ٨)، وفي نهاية الأمر سوف تـنعكس على حسن إدارة المحاسب القانوني لعملية التدقيق، وتحسين مستوى أداءه المهني، وجودة المخرج الرقابي.

أما الجزء الثاني فانه يتعلق بعوامل أخرى متصلة بالبيئة الرقابيـة، ولـيس بالمحاسـب القانوني بشكل مباشر، وقد احتوى على الفقرات من(٩ إلى ٦١) حيث كانت موزعة على النحـو الآتي:

١. المجموعة من (٩ إلى١٨) والمتعلقة بعناصر مرتبطة بأتعاب التدقيق يمكن أن تـؤثر علـى جودة تدقيق الحسابات.
٢. المجموعة من (١٩الى٢٤)، وهي تمثل عناصر مرتبطة بطريقة تعيين وعـزل المحاسـب القانوني وبالتالي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة تدقيق الحسابات.
٣. المجموعة من (٢٥الى٣١)، حيث تشتمل على عناصر مرتبطة بحجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات والتي يمكن أن تؤدي إلى التأثير على جودة تدقيق الحسابات.
٤. المجموعة من (٣٢إلى٣٧)، وهي مشتملة على عناصر لها علاقـة بـسمعة مكتـب تـدقيق الحسابات ، والتي يمكن أن تؤثر على جودة تدقيق الحسابات.
٥. المجموعة من (٣٨ إلى ٤٢)، وقد اشتملت على مجموعة من العناصر التي تتعلق بـالالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني)، وأثرها على جودة تدقيق الحسابات.

٦. المجموعة من (٤٣ إلى ٤٧) حيث احتوت على مجموعة عناصر مرتبطة بدرجة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثرها على جودة تدقيق الحسابات.
٧. المجموعة من (٤٨ إلى ٥١)، وتحتوي على عناصر مرتبطة بدرجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة وما يمكن أن تؤديه من تأثير على جودة تدقيق الحسابات.
٨. المجموعة من (٥٢ إلى ٥٥)، وقد احتوت على عناصر مرتبطة بدرجة الإلزام في التشريعات الأردنية ذات العلاقة للمحاسبين القانونين الأردنيين، والتي بدورها يمكن أن تؤثر على جودة تدقيق الحسابات.
٩. المجموعة من (٥٦ إلى ٦١)، وهي الأخيرة حيث احتوت على فقرات مرتبطة بمستوى التكنولوجيا المستخدمة من قبل مكتب تدقيق الحسابات، والمحاسب القانوني، وما يمكن أن يكون لها من اثر على جودة تدقيق الحسابات.

وقد تم استخدام مقياس (ليكرت) الخماسي كمقياس لتحديد الإجابة على أسئلة الاستبانة، وذلك لمعرفة رأي كل مدقق حول مدى تأثير كل فقرة من فقرات كل متغير،حيث جاء في هذا الجزء يبين ترتيب درجات الإجابة كما يلي:(٩١)

مهم جدا (٥ درجات)
مهم (٤ درجات)
محايد (٣ درجات)
غير مهم (درجتان)
غير مهم إطلاقا (درجة واحدة)

تم تحديد بداية ونهاية الفترات للتعبير عن مقياس درجات الإجابة على أسئلة الاستبانة كما يلي:

مهم جدا ـــــــــــــــــ (اكبر من ٤ إلى ٥) بنسبة (اكبر من ٨٠ إلى ١٠٠%)
مهم ـــــــــــــــــ (اكبر من ٣ إلى ٤) بنسبة (اكبر من ٦٠ إلى ٨٠%)
محايد ـــــــــــــــــ (اكبر من ٢ إلى ٣) بنسبة (اكبر من ٤٠ إلى ٦٠%)
غير مهم ـــــــــــــــــ (اكبر من ١ إلى ٢) بنسبة (اكبر من ٢٠ إلى ٤٠%)
غير مهم إطلاقا ـــــــــــــــــ (اكبر من ٠ إلى ١) بنسبة (اكبر من صفر إلى ٢٠%)

(91) Uma Sekaran, Research Methods for Business (A Skill Building Approach), John Wiley & Sons, 2nd ed. , New York. 1992,P, 180.

لقد تم الاعتماد على هذا المقياس في اختبار الفرضيات، بحيث تكون الفرضية مقبولة عند نسبة اكبر من (٦٠%) وهي تقابل اكبر من (٣) حسب المقاييس السابقة، وأما إذا كانت اقل من ٦٠%، فسوف تعتبر غير مقبولة.

صدق أداة القياس

لقد تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة في هذا المجال من اجل تعزيز المصداقية (reliability) في هذه الأداة، وقد ضمت هذه المجموعة، عددا من أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة، والأقسام الأخرى في كلية إدارة المال والأعمال، في جامعة آل البيت، وقسم المحاسبة في الجامعة الهاشمية، وتم الأخذ بجميع الاقتراحات المعززة لفقرات الاستبانة تحت إشراف الدكتور المشرف وتوجيهاته، لإخراجها بالصورة الأنسب، وتمت الإشارة إلى أسماء المحكمين الأفاضل في ملحق رقم (٢).

اختبار ثبات أداة القياس

لقد تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) من اجل اختبار مدى ثبات هذه الأداة إحصائيا، حيث أن المقياس في لهذا الاختبار انه كلما كانت قيمة (ألفا) اقرب إلى الواحد الصحيح كلما كانت قوة الثبات لهذه الأداة اكبر وأفضل وانه يعتبر ضعيف إذا كانت القيمة اقل من (٦٠%)، ومقبول بين(٦٠% ـــ ٧٠%)، وجيد بين(٧٠% ـــ ٨٠%)، وممتاز إذا كان اكبر من ٨٠%.

لقد بلغت قيمة ألفا نتيجة لهذا الاختبار، لكامل الاستبانة بجميع فقراتها (٠,٨٦٦) حيث تعتبر هذه النسبة مرتفعة كونها أعلى من النسبة المقبولة لهذا المقياس وهي (٦٠%). وقد بلغت قيمة ألفا لكل متغير من المتغيرات حسب ما جاء في الجدول رقم (٣) أدناه.

جدول رقم (٣)

معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

الرقم	المتغيرات المستقلة	قيمة(α)
١	تحديد أتعاب التدقيق.	٠,٨٤٦
٢	طريقة تعيين وعزل المحاسب القانوني.	٠,٨٤٦
٣	حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات.	٠,٧٣١
٤	سمعة مكتب تدقيق الحسابات.	٠,٧١٣
٥	درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني).	٠,٧٤٦
٦	درجة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية.	٠,٩٤٣
٧	درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة.	٠,٨٦١
٨	درجة الإلزام في التشريعات الأردنية ذات العلاقة لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.	٠,٧٢٤
٩	مستوى التكنولوجيا المستخدمة في مكتب تدقيق الحسابات.	٠,٩٥٨

الأساليب الإحصائية المستخدمة

لقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية لغايات تحليل النتائج لهذه الدراسة:

١- الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic) حيث يظهر التكرارات والنسب المئوية، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري.

٢- اختبار الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار فرضيات الدراسة.

٣- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار فرضيات الدراسة.

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف إجابات العينة نحو الجزء الأول من الاستبانه والمتعلق بفقرات العوامل الديموغرافية وكما هو مبين في الجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤)

توزيع إفراد العينة حسب المتغيرات الديموغرافيه

المتغير	فئات المتغير	تكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	٦	٥,٧
	بكالوريوس	٨٧	٨٢,٩
	ماجستير	١٢	١١,٤
	دكتوراه	صفر	صفر
	المجموع	١٠٥	%١٠٠
التخصص	محاسبه	٩٧	٩٢,٤
	تمويل	٢	١,٩
	إدارة عامه	صفر	صفر
	إدارة أعمال	صفر	صفر
	اقتصاد	٦	٥,٧
	أخرى	صفر	صفر
	المجموع	١٠٥	%١٠٠
الشهادة المهنية	JCPA	٥٧	٥٤,٣
	ACPA	٢٠	١٩
	CIA	صفر	صفر
	CPA	٢٨	٢٦,٧
	أخرى	صفر	صفر
	المجموع	١٠٥	%١٠٠
المسمى الوظيفي	رئيس فريق تدقيق	٤٦	٤٣,٨
	مدقق رئيسي	٢٩	٢٧,٦
	مدقق	٣٠	٢٨,٦
	مساعد مدقق	صفر	صفر
	أخرى	صفر	صفر
	المجموع	١٠٥	%١٠٠
الخبرة في المحاسبة	١- ٥ سنوات	٣٢	٣٠,٥
	٦ – ١٠ سنوات	٢٦	٢٤,٨

	١١ – ١٥ سنه	٢٠	١٩
	١٥< سنه	٢٧	٢٥,٧
	المجموع	١٠٥	%١٠٠
الخبرة في التدقيق	< ٥ سنوات	٢٤	٢٢,٩
	٦ – ١٠ سنوات	٣٢	٣٠,٥
	١١ – ١٥ سنه	١٢	٧,٤
	١٥< سنه	٣٧	٣٥,٢
	المجموع	١٠٥	%١٠٠

يتبين من خلال الجدول رقم (٤) أعلاه أن التكرارات والنسب المئوية لوصف إجابات العينة نحو الجزء الأول من الاستبانه كانت كما يلي:

١- المؤهل العلمي: وقد تم تقسيمه إلى (٤) مستويات دبلوم، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه. وقد بلغ عدد المحاسبين القانونيين من حملة الدبلوم (٦) مدققين بنسبة (%٥,٧) أما حملة درجة البكالوريوس فقد بلغ عددهم (٨٧) بنسبة (%٨٢,٩) وحملة درجة الماجستير بلغ عددهم (١٢) بنسبة (%١١,٤).

٢- التخصص: وقد تم تقسيمه إلى (٦) مستويات محاسبه، تمويل، إدارة عامه،إدارة أعمال، اقتصاد، أخرى. وقد بلغ عدد المحاسبين القانونيين من تخصص المحاسبة (٩٧) بنسبة (%٩٢,٤) أما التمويل فقد بلغ عددهم (٢) بنسبة (%١,٩) أما تخصص الاقتصاد فقد بلغ عددهم (٦) بنسبة (%٥,٧).

٣- الشهادة المهنية: وقد تم تقسيمه إلى (٥) مستويات JCPA ، ACPA ، CIA ،CPA، أخرى، وقد بلغ عدد المحاسبيين القانونيين من حملة JCPA (٥٧) نسبة (%٥٤,٣) أما حملة الشهادات الأخرى فقد بلغ عددهم (٢٠) بنسبة (%١٩) أما غير الحاصلين على الشهادات المهنية فقد بلغ عددهم (٢٨) بنسبة (%٢٦,٧).

٤- المسمى الوظيفي: وقد تم تقسيمه إلى (٥) مستويات رئيس فريق تدقيق، مدقق رئيسي، مدقق، مساعد مدقق، أخرى، وقد بلغ عدد المحاسبيين القانونيين من هذا التصنيف على التوالي كما يلي: رئيس تدقيق (٤٦) وبنسبة (%٤٣,٨) أما المدقق رئيسي فقد بلغ عددهم (٢٩) بنسبة

(٢٦,٧%) أما مدقق فقد بلغ عددهم (٣٠) بنسبة (٢٨,٦%) . مساعد مدقق فقد بلــغ عـــددهم (٠) أخرى(٠).

٥- الخبرة في المحاسبة: بلغ عدد الحاصلين على الخبرة في مجال المحاسبة من ســنه إلـــى (٥) سنوات (٣٢) مدقق بنسبة (٣٠,٥%)، أما من كانت خبرتهم (من ٦ إلى ١٠) ســنوات (٢٦) مدقق بنسبة (٢٤,٨%) ومن يمتلك خبرة (من ١١الى ١٥) سنه بلــغ عــددهم (٢٠) بنــسبة (١٩%) أما أصحاب الخبرة من (١٥) فما فوق فقد بلغ عددهم(٢٧) مدقق بنسبة (٢٥,٧%).

٦- الخبرة في التدقيق: بلغ عدد الحاصلين على الخبرة في مجال التدقيق من سنه إلى (٥) سنوات (٢٤) مدقق بنسبة (٢٢,٩%)، أما من كانت خبرتهم من (٦ إلى ١٠) سنوات (٣٢) مــدقق بنسبة (٣٠,٥%) ومن (١١-١٥) سنه بلغ عددهم (١٢) بنــسبة (١١,٤%). أمــا أصــحاب الخبرة من (١٥) فما فوق فقد بلغ عددهم (٣٧) مدقق بنسبة (٣٥,٥%).

عرض نتائج الدراسة

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو اثر كل فقرة من الفقرات في كل متغير من المتغيرات المستقلة وحسب الآتي:

جدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر أتعاب التدقيق

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٩.	أتعاب تدقيق الحسابات المتدنية تؤدي إلى تدني الوقت المستخدم في التدقيق.	٤,٠٠٠	٠,٩٨١
١٠.	وجوب حصول المحاسب القانوني على أتعاب تتناسب مع حجم المسؤولية الملقاة على عاتقه.	٤,٣٨٠	٠,٨٥٩
١١.	تحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٨٨٠	١,٠٣٥
١٢.	أتعاب تدقيق الحسابات المرتفعة تؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٧٠٠	١,٠٧٥
١٣.	أتعاب تدقيق الحسابات التي احصل عليها لا تتناسب والجهد المبذول.	٣,٦٤٠	١,٠٤٨
١٤.	تحديد أتعاب التدقيق من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بدعم جــودة تدقيق الحسابات.	٤,٠٦٠	٠,٨٨٦
١٥.	المنافسة بين المحاسبين القانونيين تؤدي إلى تدني أتعاب التدقيق مما يؤثر ســلبا	٣,٩٢٠	٠,٩٩٧

	على جودة التدقيق .		
١٦.	تحديد أتعاب التدقيق من قبل هيئة المديرين يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات .	٣,٤٢٠	٠,٩٢٨
١٧.	تحديد أتعاب التدقيق من قبل الهيئة العامة للمساهمين يدعم جودة التدقيق .	٣,٦٤٠	٠,٧٢٥
١٨.	زيادة الأتعاب تؤدي إلى التوسع في الحصول على أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية لتعزيز تقرير المحاسب القانوني مما يوصل إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات.	٣,٩٥٠	٠,٩٢٤

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٥) أعلاه أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأتعاب التدقيق، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (١٠) هي اكتر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغت (٤,٣٨)، وهذا يدل على عظم المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب القانوني حتى يتمكن من تقديم عمل تدقيقي ذو جودة عالية، وان الفقرة رقم (١٦) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة وقد بلغت.(٣,٤٢٠).

جدول رقم (٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر طريقة تعيين وعزل المحاسب القانوني

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١٩.	تعيين المحاسب القانوني وعزله من قبل هيئة المديرين يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٥١٠	١,١١٩
٢٠.	تعيين وعزل المحاسب القانوني من قبل الهيئة العامة للمساهمين يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٦٧٠	١,٠٥٣
٢١.	ارتفاع المستوى المهني للمحاسب القانوني يدعم من فرص تعيينه ويحد من إمكانية عزله مما يعزز الوصول إلى جودة تدقيق حسابات أفضل.	٤,٣٤٠	٠,٧٠٥
٢٢.	تعيين وعزل المحاسب القانوني من قبل لجنة التدقيق في الشركات المساهمة العامة يدعم ويعزز جودة تدقيق الحسابات.	٣,٧٥٠	٠,٨٧٥
٢٣.	يمكن للمحاسبين القانونيين من تقليل الإقالات من خلال اهتمامهم بالتخطيط لعملية التدقيق بمهنية عالية مما يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٤,٠٠٠	٠,٩٢٠
٢٤.	تدخل الإدارات في المنشآت في تعيين وعزل المحاسب القانوني يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٨٧٠	٠,٧٨٥

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٦) أعلاه أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأثر طريقة تعيين وعزل المحاسب القانوني، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٢١) هي أكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغت (٤,٣٤)، وهذا يدل على أن كلما زاد تأهيل المحاسب القانوني مهنيا يمكن أن يزيد من درجة أداءه وجودة أفضل في تدقيق الحسابات، وان الفقرة رقم (١٩) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة حيث بلغت (٣,٥١٠).

جدول رقم (٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر حجم الكادر في مكتب التدقيق

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٢٥.	تدقيق البيانات المالية من قبل مكتب تدقيق صغير الحجم يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٤٩٠	١,١٦١
٢٦.	تدقيق البيانات من قبل مكتب تدقيق كبير الحجم يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٥٤٠	١,١١
٢٧.	المكتب الكبير يستخدم التكنولوجيا (برمجيات وأجهزة) بشكل اكبر مما هو لدى المكتب الصغير مما له أثرا إيجابيا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٧٩٠	٩٢٧.
٢٨.	مكتب تدقيق الحسابات صغير الحجم يمكن أن يتساهل ولا يلتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالشكل المطلوب.	٣,٣٠٠	١,١٤٣
٢٩.	المكاتب الصغيرة الحجم يمكن أن تتماشى مع رغبات العميل بشكل اكبر مما هو لدى المكاتب الكبيرة.	٣,١٨٠	١,٠٤٥
٣٠.	وجود تخصصات مختلفة لدى مكتب تدقيق الحسابات يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات .	٤,٠٤٠	٠,٩٦٠
٣١.	اندماج مكاتب تدقيق الحسابات الصغيرة يؤدي إلى التوصل جودة أفضل لتدقيق الحسابات.	٣,٩٢٠	٠,٩٣٧

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأثر حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٣٠) هي أكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغت (٤,٠٤٠)، ويمكن أن نتبين من هذا أن المكتب الذي يحتوى على تنوع في الاختصاصات وعلى سبيل المثال المالية والقانونية والهندسية وغيرها يمكنه من التوصل إلى أداء مهني أعلى وأدق مما لو كان يقتصر على تخصص مالي فقط، وان الفقرة رقم (٢٩) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة حيث بلغت (٣,١٨).

جدول رقم (٨)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر سمعة مكتب التدقيق

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
.٣٢	السمعة الجيدة لمكتب تدقيق الحسابات تؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,٩٠٠	٠,٨٦١
.٣٣	عدم وجود دعاوى قضائية لدى المحاكم ضد مكتب تدقيق الحسابات تعني اقترابه بشكل أكبر إلى جودة تدقيق الحسابات.	٤,٠٦٠	٠,٨١٨
.٣٤	تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مكتب تدقيق الحسابات يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.	٣,١٦٠	١,٢١٠
.٣٥	زيادة العمر الزمني لمكتب تدقيق الحسابات يعني امتلاكه سمعة جيدة مما يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.	٣,٧٥٠	٠,٩١٨
.٣٦	ارتباط مكتب تدقيق الحسابات بمكاتب وشركات تدقيق حسابات إقليمية أو عالمية يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات في الأردن.	٣,٨٧٠	١,٠٥٧
.٣٧	درجة الوعي لدى العملاء بمدى أهمية مهنة تدقيق الحسابات ودورها ووظيفتها في المجتمع تمكنه من تمييز المحاسب القانوني الكفء والمكتب ذو الأداء المهني عالي الجودة.	٤,٣٢٠	٠,٧٠٠

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٨) أعلاه أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأثر سمعة مكتب تدقيق الحسابات، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٣٧) هي اكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة،

حيث بلغت (٤,٣٢٠)، وهنا إشارة إلى ضرورة توفر الوعي التام لدى المنشات التي تسعى إلى تعيين محاسب قانوني لأهمية تقديمه عمل ذو جودة عالية في تدقيق أعمالها، لما سوف يعكسه ذلك من مصداقية اكبر حول وضعها ومركزها المالي أمام الجهات المستفيدة من تقرير المحاسب القانوني، وان الفقرة رقم (٣٤) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة.حيث بلغت قيمتها (٣,١٦٠).

جدول رقم (٩)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني)

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٣٨.	التزام المحاسب القانوني بالتشريعات ومعايير التدقيق ذات العلاقة تؤدي إلى الارتقاء بأخلاقيات المهنة مما ينعكس إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٤,٥٠٠	٠,٦٣٧
٣٩.	وجود العلاقات الشخصية أو الاجتماعية بين المحاسب القانوني والعميل يؤدي إلى عدم الارتقاء بأخلاقيات المهنة مما يؤثر سلبا على جودة تدقيقي الحسابات .	٣,٧٠٠	٠,٨٧٨
٤٠.	الالتزام بمتطلبات قواعد السلوك المهني يؤدي إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات.	٤,٣٢٠	٠,٨٠٣
٤١.	بذل العناية المهنية المناسبة يعزز ويدعم الجودة في تدقيق الحسابات.	٤,٥١٠	٠,٦٣٧
٤٢.	التصرف بشكل مستقل ومحايد من قبل المحاسب القانوني يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.	٤,٥٣٠	٠,٦٠٦

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأثر الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني)، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٤٢) هي اكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغت (٤,٥٣٠)، ويظهر ذلك انه كلما قام المحاسب القانوني بعمله بشكل مستقل ومحايد كلما زاد ذلك من جودة عمله في تدقيق الحسابات، وان الفقرة رقم (٣٩) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة. حيث بلغت قيمتها (٣,٧٠٠).

جدول رقم (١٠)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر الالتزام بمعايير التدقيق الدولية

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٤٣.	تتبنى إدارات مكاتب تدقيق الحسابات رؤى وخطط واضحة في تطبيق معايير التدقيق الدولية للوصول إلى أفضل درجات الجودة في تدقيق الحسابات.	٤,٢٥٠	٠,٦٤٧
٤٤.	وجود إدراك تام لدى المحاسبين القانونيين وإدارات مكاتب تدقيق الحسابات لمفهوم جودة تدقيق الحسابات يؤثر إيجابا في سرعة تحقق الجودة في تدقيق الحسابات.	٤,٣٢٠	٠,٦٤٣
٤٥.	التزام العميل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية يرتبط لزاما في التوصل إلى جودة تدقيق الحسابات.	٤,٣٦٠	٠,٧٠٩
٤٦.	ارتفاع مستوى جودة البيانات المالية والمحاسبية يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٤,٤٢٠	٠,٦٣٢
٤٧.	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.	٤,٥١٠	٠,٥٧٤

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٠) أعلاه أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأثر الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٤٧) هي اكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغت (٤,٥١٠)، وهذا يعطي مؤشرا واضحا بأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية لما له اثر كبير على جودة تدقيق الحسابات، وان الفقرة رقم (٤٣) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة.

دول رقم (١١)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٤٨.	الإلمام الجيد للمحاسب القانوني بالتشريعات ذات العلاقة يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٤,٥٥٠	٠,٦٣٥
٤٩.	الرضا والولاء الوظيفي للمحاسب القانوني يؤدي إلى التزام أكثر بالتشريعات ذات العلاقة مما ينعكس إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٤,١٩٠	٠,٧٨٦

٥٠.	الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة يؤدي إلى جودة أفضل في تدقيق الحسابات.	٤,٢٧٠	٠,٧٦٣
٥١.	المحاسب القانوني الأردني الحاصل على التأهيل المهني الأردني يلتزم بشكل اكبر من الحاصلين على تأهيل مهني غير أردني.	٤,٣٠٠	٠,٨٤٥

نلاحظ من خلال الجدول السابق رقم (١١) أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأثر الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٤٨) هي اكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغت (٤,٥٥٠)، تم التأكيد من قبل النسبة الأكبر من أفراد العينة على انه كلما زادت المعرفة من قبل المحاسب القانوني بالتشريعات ذات العلاقة سوف يؤثر إيجابا على جودة التدقيق، وان الفقرة رقم (٤٩) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة.

جدول رقم (١٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر درجة الإلزام في بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة

لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٥٢.	التشريعات الأردنية ذات العلاقة كافية للتمكن من الوصول إلى الجودة في تدقيق الحسابات في الأردن.	٣,٨١٠	٠,٨٧٨
٥٣.	هناك دور لا بد لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين أن تؤديه لتحديث التشريعات للوصول إلى تطبيق اشمل لمعايير المحاسبة والتدقيق والدولية.	٤,٣٨٠	٠,٥٩٥
٥٤.	إن زيادة درجة الإلزام تؤثر إيجابا في الوصول إلى جودة تدقيق حسابات أفضل.	٤,٣٢٠	٠,٥٤٦
٥٥.	إن تطبيق برنامج أو معايير لمراقبة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين الأردنيين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين يمكن أن يؤثر إيجابا نحو الحصول على جودة أفضل لتدقيق الحسابات في الأردن.	٤,٣٨٠	٠,٥٦١

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٢) أعلاه أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات المتعلقة بأثر درجة الإلزام في التشريعات الأردنية ذات العلاقة لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، حيث أن أوساطها الحسابية ظهرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٥٣،٥٥) هي اكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغتا (٤,٣٨٠)، ويدل ذلك على أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين للوصول بالتشريعات إلى المستوى المطلوب الذي بالتالي يمكنه أن يصب في الوصول إلى جودة أفضل للتدقيق ، ومدى ضرورة تطبيق برنامج أو معايير لمراقبة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين الأردنيين من قبل الجمعية، مما له إسهام في التوصل إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات في الأردن، وان الفقرة رقم (٥٢) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة.

جدول رقم (١٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر مستوى التكنولوجيا المستخدمة في مكتب تدقيق الحسابات

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
.٥٦	التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني والمتعلق بتدقيق نظم المعلومات الحاسوبية يزيد من مستوى جودة تدقيق الحسابات.	٤,٣٩٠	٠,٥٨٠
.٥٧	زيادة مستوى التكنولوجيا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات تؤدي إلى جودة أفضل في تدقيقي الحسابات.	٤,١٧٠	٠,٧٢٧
.٥٨	وجود برامج تدريبية كافية لتطبيق التكنولوجيا الحديثة وتطوير أداء المحاسبين القانونيين لدى مكتب تدقيق الحسابات يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.	٤,١٥٠	٠,٨٨٦
.٥٩	استخدام الأساليب الكمية والإحصائية لمساعدة المحاسب القانوني يؤثر إيجابا في جودة أداءه والوصول إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات.	٤,١٩٠	٠,٦٢٢
.٦٠	استخدام برمجيات متطورة ومتخصصة تتناسب مع نوع النشاط لدى العملاء يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.	٤,١٩٠	٠,٧٠٨
.٦١	قيام المحاسب القانوني بالاطلاع على كل ما هو حديث في تكنولوجيا المعلومات لتطوير أدائه وبالتالي الوصول إلى جودة أفضل في تدقيق الحسابات.	٤,١٥٠	٠,٧٦٩

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٣) السابق أن اتجاهات العينة ايجابية نحو الفقرات بـــأثر مستوى التكنولوجيا المستخدمة في مكتب تدقيق الحسابات، حيث أن أوساطها الحـــسابية ظهـــرت اكبر من متوسط أداة القياس وهي (٣)، وقد تبين أن الفقرة رقم (٥٦) هي اكثر الفقرات أهمية من وجهة نظر العينة، حيث بلغتا (٤,٣٩٠)، وتشير إلى ضرورة مواكبة تأهيل المحاســـب القـــانوني للتطور الحاصل في نظم المعلومات الحاسوبية كي يمكنه التدقيق وتأدية مهامه بجودة عاليـــة، وان الفقرة رقم (٥٨،٦١) هي الأقل أهمية من وجهة نظر العينة.

التحليل الوصفي للفقرات المتعلقة بمقياس جودة التدقيق (المتغير التابع):

يمثل الجدول رقم (١٤) التحليل الوصفي لبنود قياس جودة التدقيق والبـــالغ عـــددها (٨) بنود،

تم تطبيقها على كامل العينة والبالغ عددها (١٠٥) محاسب قانوني. ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (١٤) يتضح وجود التزام بدرجة عالية بهذا البند من بنود القياس حيث بلغ المتوســـط لدرجة الالتزام بالأخلاق المهنية (٤,٣١) بانحراف معياري (٠,٤٤٦)، ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية بلغ متوسطها (٤,٣٧) بانحراف معياري (٠,٥٢١)، أما الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة بلغ متوسطها الحسابي (٤,٣٣) بانحراف معياري (٠,٦٢٨)، وقد بلغ متوسط تكنولوجيـــا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات للمجموعة الثانية حوالي (٦٧,٣٨%)، وهذا يدل وبـــشكل أولي على وجود علاقة ارتباط موجبة بين درجة الالتزام ببنود المقياس (جودة التدقيق).

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم(١٤)

وصف متغيرات الدراسة Descriptive Statistics

متغيرات الدراسة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار
جودة التدقيق	٤,٥٦٣١	٠,٢٤٣٩٩	١٠٥
المؤهل العلمي	٢,٠٦	٠,٤١٢	١٠٥
التخصص العلمي	١,٢٥	٠,٩٣٨	١٠٥
المؤهل المهني (الشهادة المهينة)	١,٧٢	٠,٨٦٠	١٠٥
المسمى الوظيفي	١,٨٥	٠,٨٤١	١٠٥
الخبرة في المحاسبة	٢,٤٠	١,١٧٣	١٠٥
الخبرة في التدقيق	٢,٥٩	١,١٩٠	١٠٥
أتعاب التدقيق	٣,٨٦٢٩	٠,٦٢٣٧٧	١٠٥
تعيين وعزل المدقق	٣,٨٥٧١	٠,٥٣١٨٠.	١٠٥
حجم الكادر في مكتب التدقيق	٣,٦٠٨٢	٠,٨١٣٢١	١٠٥
سمعة مكتب التدقيق	٣,٨٤٤٤	٠,٥٩٠٢٨	١٠٥
الالتزام بالأخلاق المهنية	٤,٣١٢٤	٠,٤٤٦٢٩	١٠٥
الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية	٤,٣٧٣٣	٠,٥٢١١٤	١٠٥
الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة	٤,٣٢٨٦	٠,٦٢٨١٨	١٠٥
درجة الإلزام في التشريعات لتطبيق المعايير	٤,٢٢٣٨	٠,٤٩٣٨٦	١٠٥
مستوى التكنولوجيا المستخدمة في مكتب التدقيق	٤,٢٠٧٩	٠,٥٣٧٤٧	١٠٥

يبين الجدول رقم (١٤) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة لكامل العينة والمكونة من (١٠٥) مشاهدة (محاسب قانوني)، حيث بلغ الوسط الحسابي لجودة تدقيق الحسابات المتغير التابع (٤,٥٦) بانحراف معياري (٠,٢٤٤) ، وهذا مستوى جيد بالنسبة لمجموع عدد المدققين العاملين بمكاتب التدقيق والتي تقوم بإجراءات التدقيق وبغض النظر عن تقسيمات هذه المكاتب سواء كانت تستخدم كادر قليل أم كادر كبير.

معادلة الانحدار المستخدمة: (Regression Model)

احتوت معادلة الانحدار المستخدمة في الدراسة على (١٥) متغير مستقل، وعلى متغير تابع يمثل جودة تدقيق الحسابات وفيما يلي معادلة الانحدار المستخدمة:

$$Y= \alpha+x_1\,\beta_1+ x_2\,\beta_2 +x_3\,\beta_{3+}............{}_{+}\,x_{15}\,\beta_{15+\varepsilon}$$

Y : المتغير التابع (جودة تدقيق الحسابات)

α : ثابت.

x : المتغير المستقل.

β : بيتا

جودة التدقيق= α+ المؤهل العلمي β_1 +التخصص β_2 + الشهادة المهنية β_3+ المسمى الوظيفي β_4 + الخبرة في المحاسبة β_5 +الخبرة في التدقيق β_6+ تعيين وعزل المدقق β_7+ مستوى إتعاب التدقيق β_8+ حجم الكادر في المكتب β_9 +سمعة المكتب β_{10}+ الالتزام بأخلاقيات المهنة β_{11} + الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق β_{12} + الالتزام بالتشريعات الأردنية β_{13} +الإلزام في التشريعات الأردنية β_{14}+مستوى التكنولوجيا المستخدمة β_{15} +ε

اختبار قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة:

يبين الجدول رقم (١٥) معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة والتي أظهرت وجود ارتباط طبيعي أقل من (٠,٩٠) بين المتغيرات المستقلة وهذا لا يؤثر على نتائج الانحدار المتعدد، حيث حدد بعض الباحثين في الإحصاء والاقتصاد القياسي (Haier et al. 2007) وجود مشكلة الارتباط العالي بين المتغيرات المستقلة (Multi collinearity) عندما يكون معامل الارتباط أكبر (٠,٩٠)[٩٢].

فمثلا لو أظهرت النتائج وجود ارتباط قوي بين المتغيرات المستقلة فانه يحتاج إلى معالجة، ولمعالجة هذه المشكلة هناك عدة منافذ، أحدها يتلخص بالقيام بحذف أحد المتغيري الموجود بينهما ارتباط عالي، واختبار العلاقة مع المتغير التابع بوجود المتغير الآخر (Haier et al. 2007).

---

(92) Josehp F. hair, William C. Black, Barry J. A bin, Rolhp E. Anderson, Ronald L. Cat ham ,Pearson Brentice hall, "**Multivariate Data Analysis**", 2007, P. 169

الجدول رقم (١٥)
معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة

معامل ارتباط بيرسون جودة التدقيق	جودة التدقيق	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١	١٢	١٣	١٤	١٥
جودة التدقيق	١,٠٠٠	٠,٠٨٤-	٠,١١١-	٠,١٠١	٠,٠٨٢-	٠,٠٤٧-	٠,٠٨٨-	٠,١٤٥-	٠,٠٧٩	٠,٢١٠-	٠,٠٥٨	٠,٣٣٤	٠,٣٠٨	٠,٢٠٥	٠,١٤٦	٠,٠٦٩-
(١) المؤهل العلمي	٠,٠٨٤-	١,٠٠٠	٠,٠٨٧-	٠,١٥٣	٠,١٩٧-	٠,٠٣٢	٠,١٠٩-	٠,٠٨١-	٠,١١١	٠,١٣٣	٠,٠٥٠	٠,١١١	٠,١٣٣	٠,٣٣٨	٠,٠٠٧	٠,٠٣٣
(٢) التخصص	٠,١١١-	٠,٠٨٧-	١,٠٠٠	٠,٠١٤	٠,٠٧٣	٠,٠٣٧-	٠,٠٥٧	٠,١٥١	٠,١٩٢-	٠,٠١٠	٠,١٥٠-	٠,٠٦١	٠,١٥٩-	٠,٠٥٠-	١٢٨	٠,١٠٩
(٣) الشهادة المهنية	٠,١٠١	٠,١٥٣	٠,٠١٤	١,٠٠٠	٠,٢٣٤	٠,٣٨٥-	٠,٤٧٨-	٠,١٧٢-	٠,٠٨٠-	٠,١٩٣	٠,٢٤٩	٠,٢٤٧	١٣٨.	٠,١٤٣	٠,١٣٦-	٠,١٧٠
(٤) الوصف الوظيفي	٠,٠٨٢-	٠,١٩٧-	٠,٠٧٣	٠,٢٢٤	١,٠٠٠	٠,٢٨٨-	٠,٣١٣-	٠,٢٠٩	٠,٠٨٧	٠,٠٤٠	٠,٢٧٥	٠,٠٣٦	٠,٠١٧	٠,١١٤	٠,٠١٣	٠,٠٨٥
(٥) الخبرة في المحاسبة	٠,٠٤٧-	٠,٠٣٢	٠,٠٨٣-	٠,٣٨٥-	٠,٢٨٨-	١,٠٠٠	٠,٦٦٩	٠,٠٢٦	٠,٠٤١-	٠,١٣٦-	٠,١٨٢-	٠,٠٧٩-	٠,٠٢٦-	٠,١٤٣-	٠,١٤٣	٠,٠٤٥
(٦) خبرة التدقيق	٠,٠٨٨-	٠,١٠٩-	٠,٠٥٧	٠,٤٨٧-	٠,٣١٣-	٠,٦٦٩-	١,٠٠٠	٠,٠٥٦-	٠,١١٩-	٠,٠١٤-	٠,٢٢٤-	٠,٠٧٥-	٠,١٣٦-	٠,٠٥٠-	٠,١٩٩	٠,١٠٢
(٧) أتعاب التدقيق	٠,١٤٥-	٠,٠٨١-	٠,١٥١	٠,١٧٢-	٠,٢٠٩	٠,٠٢٦	٠,٠٥٦	١,٠٠٠	٠,٥٢٠	٠,٢٧٦	٠,٤٧٠	٠,٣٠٣	٠,١٧٢	٠,٣٩٦	٠,١٧٦	٠,١٢٠
(٨) تعيين وعزل المدقق	٠,٠٧٩	٠,١١١	٠,١٩٢-	٠,٠٨٠-	٠,٠٨٧	٠,٠٤١-	٠,١١٩-	٠,٥٢٠	١,٠٠٠	٠,٤٦١	٠,٥٠٢	٠,١٨٤	٠,٢٦٤	٠,٣٠٣	٠,٢٣٠	٠,١٧٦
(٩) حجم الكادر	٠,٢١٠-	٠,١٣٣	١,٠٠٠	٠,١٣٩	٠,٠٤٠	٠,١٣٦-	٠,٠١٤-	٠,٢٧٦	٠,٤٦١.	١,٠٠٠	٠,٥٠٦	٠,٠٤٥	٠,٠٢٥-	٠,١٢٧	٠,٠٢٤	٠,٣٥٣
(١٠) سمعة المكتب	٠,٠٥٨	٠,٠٥٠	٠,١٥٥-	٠,٢٤٩	٠,٢٧٥	٠,١٨٢-	٢٢٤.-	٠,٤٧٩	٠,٥٠٢	٠,٥٠٦	١,٠٠٠	٠,٣٤٩	٠,١١١	٠,٣٢٥	٠,١٢٤-	٠,١٤٨
(١١) الالتزام بأخلاقيات المهنة	٠,٣٣٤	٠,١١١	٠,٠٦١	٠,٢٤٧	٠,٠٣٦	٠,٠٧٩-	٠,٠٧٥-	٠,٣٠٣	٠,١٨٤	٠,٠٤٥	٠,٣٤٩	١,٠٠٠	٠,٥٠٩	٠,٦٥٩	٠,٣٦٩	٠,٣١٧
(١٢) الالتزام بمعايير التدقيق	٠,٣٠٨	٠,١٣٣	٠,١٥٩-	٠,١٣٨	٠,١١٧	٠,٠٢٦-	٠,١٣٦-	٠,١٧٢	٠,٢٦٤	٠,٠٢٥-	٠,١١١	٠,٥٠٩	١,٠٠٠	٠,٣٤٧	٠,٣٦٩	٠,٣٧٠
(١٣) الالتزام بالتشريعات	٠,٢٠٥	٠,٠٣٨	٠,٠٥٠-	٠,١٤٣	٠,١١٤	٠,٠٤٣-	٠,٠٥٠-	٠,٣٩٦	٠,٣٠٣	٠,١٢٧	٠,٣٢٥	٠,٦٣٩	٠,٣٤٧	١,٠٠٠	٠,٥٣٩	٠,٣١٣
(١٤) الإلزام بالتشريعات	٠,١٤٦	٠,٠٠٧	٠,٠١٢٨	٠,١٣٦-	٠,٠١١٣	٠,١٤٣	٠,١٩٨	٠,١٧٨	٠,٢٣٠	٠,٠٢٤-	٠,١٢٤-	٠,٣٦٩	٠,٢٦٣	٠,٥٣٩	١,٠٠٠	٠,٣٥٤
(١٥) مستوى التكنولوجيا المستخدمة	٠,٠٦٩-	٠,٠٣٣	٠,١٠٩-	٠,١٧٠	٠,٠٨٥	٠,٠٤٥	٠,١٠٢	٠,١٢٠	٠,١٧٦	٠,٣٥٣	٠,١٤٨	٠,٣١٧	٠,٣٧٠	٠,٣١٣	٠,٣٥٤	١,٠٠٠

Sign جودة التدقيق	جودة التدقيق	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١	١٢	١٣	١٤	١٥
جودة التدقيق	.	٠,١٩٧	٠,١٣٠	٠,١٥٣	٠,٢٠٤	٠,٣١٧	٠,١٨٦	٠,٠٧٠	٠,٢١٠	٠,٠١٦	٠,٢٧٩	٠,٠٠٠	٠,٠٠١	٠,٠١٨	٠,٠٦٩	٠,٢٤٢
(١)المؤهل العلمي	٠,١٩٧	٠,١٩٠	٠,١٩٠	٠,٠٥٩	٠,٠٢٢	٠,٣٧٤	٠,١٣٥	٠,٢٠٤	٠,١٣٠	٠,٠٨٨	٠,٣٠٦	٠,١٢٩	٠,٠٨٩	٠,٣٤٩	٠,٤٧٠	٠,٣٧٠
(٢)التخصص	٠,١٣٠	٠,١٩٠	.	٠,٤٤٣	٠,٢٣١	٠,٣٤٩	٠,٢٨١	٠,٠٦٣	٠,٠٢٥	٠,٤٦١	٠,٠٦٤	٠,٢٦٧	٠,٠٥٢	٠,٣٠٨	٠,٠٩٦	٠,١٣٣
(٣) الشهادة المهنية	٠,١٥٣	٠,٠٥٩	٠,٤٤٣	.	٠,٠٠٨	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٤٠	٠,٢٠٨	٠,٠٢٤	٠,٠٠٥	٠,٠٠٦	٠,٠	٠,٠٧٣	٠,٠٨٣	٠,٠٤١
(٤) الوصف الوظيفي	٠,٢٠٤	٠,٠٢٢	٠,٢٣١	٠,٠٠٨	.	٠,٠٠١	٠,٠٠١	٠,٠١٦	٠,١٨٩	٠,٣٤١	٠,٠٠٢	٠,٣٥٨	٠,٤٢٢	٠,١٢٤	٠,٤٤٦	٠,١٩٤
(٥) الخبرة في المحاسبة	٠,٣١٧	٠,٣٧٤	٠,٣٤٩	٠,٠٠٠	٠,٠٠١	.	٠,٠٠٠	٠,٣٦٩	٠,٣٣٩	٠,٠٨٣	٠,٠٣١	٠,٢١١	٠,٢٩٥	٠,٣٣١	٠,٠٧٣	٠,٣٢٥.
(٦) الخبرة في التدقيق	٠,١٨٦	٠,١٣٥	٠,٢٨١	٠,٠٠٠	٠,٠٠١	٠,٠٠٠	.	٠,٢٨٦	٠,١١٤	٠,٤٤٣	٠,٠١١	٠,٢٢٢	٠,٠٨٤	٠,٣٠٧	٠,٠٢١	٠,١٥١
أتعاب التدقيق(٧)	٠,٠٧٠	٠,٢٠٤	٠,٠٦٣	٠,٠٤٠	٠,٠١٦	٠,٣٩٧	٠,٢٨٦	.	٠,٠٠٠	٠,٠٠٢	٠,٠٠٠	٠,٠٠١	٠,٠٤٠	٠,٠٠٠	٠,٠٣٧	٠,١١١
(٨) تعيين وعزل المدقق	٠,٢١٠	٠,١٣٠	٠,٠٢٥	٠,٢٠٨	٠,١٨٩	٠,٣٣٩	٠,١١٤.	٠,٠٠٠	.	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٣٠	٠,٠٠٣	٠,٠٠١	٠,٠٠٩	٠,٠٣٦
(٩) حجم الكادر	٠,٠١٦	٠,٠٨٨	٠,٤٦١	٠,٠٢٤	٠,٣٤١	٠,٠٨٣	٠,٤٤٣	٠,٠٠٢	٠,٠٠٠	.	٠,٠٠٠	٠,٣٢٣	٠,٤٠٠	٠,٠٩٩	٠,٤٠٤	٠,٠٠٠
(١٠) سمعة المكتب	٠,٢٧٩	٠,٣٠٦	٠,٠٦٤	٠,٠٠٥	٠,٠٠٢	٠,٠٣١	٠,٠١١	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	.	٠,٠٠٠	٠,١٢٩	٠,٠٠٠	٠,١٠٤	٠,٠٦٥
(١١) الالتزام بأخلاقيات المهنة	٠,٠٠٠	٠,١٢٩	٠,٢٦٧	٠,٠٠٦	٠,٣٥٨	٠,٢١١	٠,٢٢٢	٠,٠٠١	٠,٠٣٠	٠,٣٢٣	٠,٠٠٠	.	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
(١٢) الالتزام بمعاير التدقيق	٠,٠٠١	٠,٠٨٩	٠,٠٥٢	٠,٠٨٠	٠,٤٣٢	٠,٣٩٥	٠,٠٨٤	٠,٠٤٠	٠,٠٠٣	٠,٤٠٠	٠,١٢٩	٠,٠٠٠	.	٠,٠٠٠	٠,٠٠٣	٠,٠٠٠
(١٣) الالتزام بالتشريعات	٠,٠١٨	٠,٣٤٩	٠,٣٠٨	٠,٠٧٣	٠,١٢٤	٠,٣٣١	٠,٣٠٧	٠,٠٠٠	٠,٠٠١	٠,٠٩٩	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	.	٠,٠٠٠	٠,٠٠١
(١٤) الإلزام بالتشريعات	٠,٠٦٩	٠,٤٧٠	٠,٠٩٦	٠,٠٨٣	٠,٦٤٦	٠,٠٧٣	٠,٠٢١	٠,٠٣٧	٠,٠٠٩	٠,٤٠٤	٠,١٠٤	٠,٠٠٠	٠,٠٠٣	٠,٠٠٠	.	٠,٠٠٠
(١٥) التكنولوجيا المستخدمة	٠,٢٤٢	٠,٣٧٠	٠,١٣٣	٠,٠٤١	٠,١٩٤	٠,٣٢٥	١٠٥	٠,١١١	٠,٠٣٦	١٠٥	٠٦٥	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠١	٠,٠٠٠	.

نرى من خلال الجدول رقم (١٥) أن هنالك ضعف في الارتباط فيمـا بـين بعـض المتغيـرات المستقلة بحيث كانت النسبة اقل من ١٠% كما في العوامل أرقام (١، ٤، ٥ ، ٦ ، ٨ ، ١٠) مما يؤشر على انه لم يتم تفعيل ما جاء بخصوصها في التشريعات ذات العلاقة وفي معايير التـدقيق الدولية في واقع الحال بالنسبة لتدقيق الحسابات في الأردن.

تقييم نموذج الانحدار Evaluating the model

جدول رقم (١٦)

ملخص النموذج Model Summary(b)

نموذج	R الانحراف المعيار	R Square التباين	Adjusted R Square التباين المعدل	Std. Error of the Estimate الخطأ المعياري للتقدير
١	٠,٥٧٩**(a)**	٠,٣٥٧	٠,٢٤٩	٠,٢١١٥٠

a (التنبؤ) :ثابت ,(مستوى التكنولوجيا، التأهيل العلمي، الخبرة فـي المحاسـبة، التخـصص العلمي، إتعاب التدقيق، المسمى الوظيفي، درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير، درجة تطبيق المعايير الدولية، حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات، الشهادة المهنيـة، الالتـزام بالأخلاق المهنية(السلوك المهني)، طريقة تعيين وعزل المدقق، الخبرة في التدقيق، درجة الالتزام بالتشريعات ذات العلاقة، سمعة مكتب تدقيق الحسابات.

b المتغير التابع : جودة التدقيق.

من خلال النظر إلى ملخص النموذج (Model Summary) تبين بان قيمة **R Square** تـساوي (٠,٣٥٧) وتبين لنا هذه النتيجة كم هي نسبة التباين في المتغير التابع الموضح من خلال النموذج والذي يتضمن إجمالي المتغيرات المستقلة، وفي هذه الحالة فان هذا النموذج يساهم (٠,٣٥٧) من التباين وهذه نتيجة مناسبة وخاصة عندما تم مقارنتها مع نتائج سابقه مشابهه، وتشير هذه النـسبة أن هناك عوامل أخرى تكون نسبتها مكملة أي ما يعادل (٠,٦٤٣) لها تأثير على جـودة تـدقيق الحسابات لم تتناولها هذه الدراسة.

تقييم الدلالة الإحصائية أنوفا ِANOVA

جدول رقم (١٧)

ANOVA(b) أنوفا

النموذج		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	٢,٢١٠	١٥	٠,١٤٧	٣,٢٩٤	(a)٠,٠٠٠
	Residual	٣,٩٨١	٨٩	٠,١٤٥		
	Total	٦,١٩١	١٠٤			

a (التنبؤ) : ثابت (مستوى التكنولوجيا، التأهيل العلمي، الخبرة في المحاسبة، التخصص العلمي، إتعاب التدقيق، المسمى الوظيفي، درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير، درجة تطبيق المعايير الدولية، حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات، الشهادة المهنية، الالتزام بالأخلاق المهنية (السلوك المهني)، طريقة تعيين وعزل المدقق، الخبرة في التدقيق، درجة الالتزام بالتشريعات ذات العلاقة، سمعة مكتب تدقيق الحسابات.

b المتغير التابع : جودة التدقيق.

لتقييم نتائج الدلالة الإحصائية من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه تبين بان اختبار الفرضيات الصفرية ذات العلاقة المتعددة في المجتمع تساوي صفر؛ الدلالة الإحصائية هي(Sig. = ٠,٠٠٠) وهذا يدل على قوة نموذج الانحدار.

تقييم المتغيرات المستقلة:

الهدف من هذا التقييم هو لمعرفة مساهمة المتغيرات الموجودة ضمن النموذج في التنبؤ في المتغير التابع ولمعرفة هذه النتيجة نستعرض الجدول رقم (١٨) أدناه، وحيث انه لابد من النظر إلى .Beta under standardized Coefficients ثم النظر إلى قيمة (Beta) لمعرفة أي القيم اكبر مع تجاهل أي قيمه سالبة. وفي هذه الحالة فان معامل Beta الأكبر هو (٠,٤٠٢)، وهو

لأتعاب التدقيق وهذا يعني بان هذا المتغير ذو مساهمه قويه لتفسير وتطوير المتغير التابع (جــودة التدقيق) عندما يكون التباين مفسر من قبل المتغيرات الأخرى في النموذج أما الدلالة الإحــصائية فقد بلغت (٠,٠٠٢)، وهذا يدل على أن هذا المتغير ذو دلاله إحصائية للمساهمة في التنبــؤ فــي المتغير التابع. أما قيمة Beta للالتزام بأخلاقيات المهنة بلغت (٠,٢٧٣)، وهي تشير إلى مــساهمه اقل أما الدلالة الإحصائية فقد بلغت (٠,٠٥٥)، مما يدل على أن هذا المتغيــر لــيس ذو دلالــة إحصائية للمساهمة في التنبؤ في المتغير التابع، تعيين وعزل المــدقق (٠,٢٤٠)، أمــا الدلالــة الإحصائية فقد بلغت (٠,٠٧٥)، وهذا يدل على أن هذا المتغير ليس ذو دلاله إحصائية للمــساهمة في التنبؤ في المتغير التابع، مستوى التكنولوجيا المستخدم (٠,٢٢٥)، أما الدلالة الإحصائية فقــد بلغت (٠,٠٤٨)، وهذا يدل على أن هذا المتغير ذو دلاله إحصائية للمساهمة في التنبؤ في المتغير التابع، الالتزام بمعايير التدقيق (٠,٢٢٤)، أما الدلالة الإحصائية فقد بلغت (٠,٠٥٠)، وهذا يدل على أن هذا المتغير ذو دلاله إحصائية للمساهمة في التنبؤ في المتغير التابع أما حجم الكادر فــي مكتب التدقيق فقد بلغت (٠,٢١٢)، أما الدلالة الإحصائية فقد بلغت (٠,١٠١)، وهذا يدل على أن هذا المتغير ليس ذو دلاله إحصائية للمساهمة في التنبؤ في المتغيــر التــابع، المؤهــل العلمــي (٠,٢٠٢)، أما الدلالة الإحصائية فقد بلغت (٠,٠٣١) وهذا يدل على أن هذا المتغيــر ذو دلالــه إحصائية للمساهمة في التنبؤ في المتغير التابع، سمعة مكتــب التــدقيق (٠,١٧١)، أمــا الدلالــة الإحصائية فقد بلغت (٠,٢٢٥)، وهذا يدل على أن هذا المتغير لا يعمل على مساهمة ذات دلالــة إحصائية في التنبؤ في المتغير التابع، وقد بلغت قيمة Beta للمسمى الــوظيفي (٠,١٠٣) وبدلالــه إحصائية (٠,٥٨٤) مما يدل على انه لا يوجد اثر لهذا المتغير ذو دلالة إحصائية للمــساهمة فــي التنبؤ في المتغير التابع. أما درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة فقد بلغت قيمة Beta (٠,٠٨٠) أما الدلالة الإحصائية فقد بلغت (٠,٧٥٤) وهذا يدل على أن هذا المتغير لا يعمل على مساهمة ذات دلاله إحصائية في التنبؤ في المتغير التابع، وقد كانت قيمة Beta للــشهادة المهنيــة (٠,٠٦٤) وبدلاله إحصائية (٠,٥٨٤) مما يدل على عدم المساهمة ذات الدلالة الإحــصائية فــي التنبؤ في المتغير التابع. أما الخبرة في التدقيق فقد كان معامل Beta (٠,٠٥٨) وبدلاله إحصائية (٠,٦٧٢) مما يدل على عدم المساهمة في التنبؤ في المتغير التــابع. أمــا درجــة الإلــزام فــي التشريعات الأردنية لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية فقد بلغت Beta (٠,٠٤٣) أما الدلالة الإحصائية فقد بلغت. (٠,٥٣٤) وهذا يدل على أن هذا المتغير لا يعمل على مساهمة ذات دلالــه

إحصائية في التنبؤ في المتغير التابع، وقد كان معامل Beta للخبرة في المحاسبة (٠,٠٣٤) وبدلاله إحصائية (٠,٧٧٩) وهذا يدل على أن هذا المتغير لا يعمل على مساهمة ذات دلاله إحصائية فـــي التأثير في المتغير التابع. أما التخصص فقد كانت Beta (٠,٠٠٦) وبدلاله إحـــصائية (٠,٩٥٢)، وهذا يدل على أن هذا المتغير لا يعمل على مساهمة ذات دلاله إحصائية في التنبؤ فـــي المتغيـــر التابع.

جدول رقم (١٨)

معاملات المتغير التابع Coefficients (a)

نموذج		Unstandardized Coefficients المعامل الغير معياري B	Std. Error الخطأ المعياري	Standardized Coefficients المعامل المعياري Beta بيتا	t	Sig. الدلالة الاحصائية	Collinearity Statistics الإحصائي الخطي Tolerance الاحتمال	VIF
١	ثابت(Constant)	٤,٠٥١	٠,٣٠٤		١٣,٣١١	٠,٠٠٠		
	المؤهل العلمي	٠,١٢٠-	٠,٠٥٥	٠,٢٠٢-	٢,١٨٦-	٠,٠٣١	٠,٨٤٧	١,١٨٠
	التخصص العلمي	٠,٠٠٢-	٠,٠٢٧	٠,٠٠٦-	٠,٠٦١-	٠,٩٥٢	٠,٦٨٩	١,٤٥٢
	الشهادة المهنية	٠,٠١٨	٠,٠٣٣	٠,٠٦٤	٠,٥٥٠	٠,٥٨٤	٠,٥٢٩	١,٨٩١
	المسمى الوظيفي	٠,٠٣٠-	٠,٠٢٩	٠,١٠٣-	١,٠١٨-	٠,٣١١	٠,٧٠٤	١,٤٢٠
	الخبرة في المحاسبة	٠,٠٠٧-	٠,٠٢٥	٠,٠٣٤-	٠,٢٨٢-	٠,٧٧٩	٠,٤٩٧	٢,٠١٢
	الخبرة في التدقيق	٠,٠١٢-	٠,٠٢٨	٠,٠٥٨	٠,٤٢٥	٠,٦٧٢	٠,٣٩٣	٢,٥٤٥
	تحديد أتعاب التدقيق	٠,١٥٧-	٠,٠٤٩	٠,٤٠٢-	٣,٢٠٣-	٠,٠٠٢	٠,٤٥٩	٢,١٨٠
	تعيين وعزل المدقق	٠,١١٠	٠,٠٦١	٠,٢٤٠	١,٨٠٤	٠,٠٧٥	٠,٤٠٨	٢,٤٥٣
	حجم مكتب التدقيق	٠,٠٦٤-	٠,٠٣٨	٠,٢١٢-	١,٦٥٧-	٠,١٠١	٠,٤٤١	٢,٢٦٨
	سمعة مكتب التدقيق	٠,٠٧٠	٠,٠٥٨	٠,١٧١	١,٢٢١	٠,٢٢٥	٠,٣٧٠	٢,٧٠٠
	الالتزام بأخلاقيات المهنة	٠,١٤٩	٠,٠٧٧	٠,٢٧٣	١,٩٤٨	٠,٠٥٥	٠,٣٦٧	٢,٧٢٢
	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية	٠,١٠٥	٠,٠٥٣	٠,٢٢٤	١,٩٨٧	٠,٠٥٠	٠,٥٧١	١,٧٥٣
	الالتزام بالتشريعات	٠,٠١٧	٠,٠٥٤	٠,٠٤٣	٠,٣١٥	٠,٧٥٤	٠,٣٧٩	٢,٦٣٦
	درجة الإلزام في التشريعات	٠,٠٤٠	٠,٠٦٣	٠,٠٨٠	٠,٦٢٥	٠,٥٣٤	٠,٤٣٩	٢,٢٧٧
	مستوى التكنولوجيا	٠,١٠٢-	٠,٠٥١	٠,٢٢٥-	٢,٠٠٢-	٠,٠٤٨	٠,٥٧٠	١,٧٥٤

(a) المتغير التابع: جودة التدقيق

نتائج اختبار الفرضيات:

لقد تم اختبار فرضيات الدراسة بناءً على نموذج الانحدار المتعدد الذي تم تصميمه لهذه الغاية والذي ضم جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب التدقيق الأردنية كمتغير تابع، والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق كمتغيرات مستقلة.

وبعد القيام بحذف المشاهدات المتطرفة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

١- بلغت قيمة (**F**) المحسوبة لنموذج الانحدار المتعدد المستخدم (٣,٢٩٤) وبدلالة إحصائية تساوي صفر وذلك بالرجوع إلى الجدول رقم (١٧)، وهذا يعني وجود تأثير للعوامل المستقلة على جودة تدقيق الحسابات وبدرجات متفاوتة.

٢- بلغت قيمة الانحراف المعياري المرجح (Adjusted R Square) حوالي (٠,٢٤٩) وهذا يدل على أن العوامل المستقلة مجتمعة تفسر ما نسبته (٠,٢٤٩) من التغير في سلوك المتغير التابع، وهذه نسبة عالية مقارنة مع عدد من الدراسات السابقة التي بحثت في موضوع جودة التدقيق حيث بلغت قيمة Adjusted R^2 ، (٠,٢١) في دراسة (Deis and Giroux, 1992) وبلغت (٠,١٥٦١) في دراسة [٩٣](Clarkson and Simunic,1994)، وفي دراسة (Kirshnan and Schauer, 2000)[٩٤] بلغت (٠,٢٨٦) في النموذج الأول من هذه الدراسة و(٠,٣٤١) في النموذج الثاني، وهذه القيم تزيد وبشكل قليل عن قيمة Adjusted R^2 في الدراسة الحالية.

اختبار الفرضية الأولى:

لاختبار الفرضية الأولى والتي تنص على انه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل الديموغرافية المتعلقة بالمدقق والمتمثلة في: (المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمؤهل المهني (الشهادة المهنية)، والخبرة العملية في مجال التدقيق، والخبرة في مجال المحاسبة بشكل عام، والمسمى الوظيفي) على جودة تدقيق الحسابات في الأردن.

---

[93] Clarkson, P. and D, Simunic. 1994. **The Association Between Audit Quality, Retained Ownership and Firm Specific Risk in U.S.A**, OP. Cit

[94] Kirshnan, J. and Paul, C. S. 2000. **The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Non-For-Profit Sector**, OP. Cit

لقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الانحدار المتعدد (Multiple Regression) حيث بلغت قيمة (**T**) المحسوبة للعوامل الديموغرافية كما يلي:

١- المؤهل العلمي: (-٢,١٨٦) وهي اصغر من القيمة الجدولية (-١,٩٦) لذلك ترفض الفرضية الصفرية حيث انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمؤهل العلمي على جودة تدقيق الحسابات.

٢- التخصص العلمي: (-٠,٠٦١) وهي اقل من القيمة الجدولية (-١,٩٦) لذلك نقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص العلمي على جودة تدقيق الحسابات.

٣- الشهادة المهنية: (٠,٥٥٠) وهي اقل من القيمة الجدولية (١,٩٦) لذلك نقبل الفرضية الصفرية حيث لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للشهادة المهنية على جودة تدقيق الحسابات.

٤- المسمى الوظيفي: (-١,٠١٨) وهي اقل من القيمة الجدولية (-١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص العلمي على جودة تدقيق الحسابات.

٥- الخبرة في المحاسبة: (-٠,٢٨٢) وهي اكبر من القيمة الجدولية (-١,٩٦) لذلك ترفض الفرضية الصفرية حيث انه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية الخبرة في المحاسبة على جودة تدقيق الحسابات.

٦- الخبرة في التدقيق: (٠,٤٢٥) وهي اقل من القيمة الجدولية (١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة في التدقيق على جودة تدقيق الحسابات.

اختبار الفرضية الثانية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعوامل البيئة الرقابية والمتمثلة في: (تعيين وعزل المدقق، حجم الكادر في مكتب التدقيق، الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني)، ودرجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة، ودرجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق المعايير ذات العلاقة على جودة تدقيق الحسابات في الأردن.

لقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الانحدار المتعدد (Multiple Regression) حيث بلغت قيمة (**T**) المحسوبة لعوامل البيئة الرقابية كما يلي:

١- أتعاب التدقيق : (-٣,٢٠٣) وهي اكبر من القيمة الجدولية (-١,٩٦) لذلك ترفض الفرضية الصفرية حيث انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق في على جودة تدقيق الحسابات.

٢- تعيين وعزل المدقق: (١,٨٠٤) وهي اقل من القيمة الجدولية (١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتعيين وعزل المدقق على جودة تدقيق الحسابات.

٣- حجم الكادر في مكتب التدقيق: (-١,٦٥٧) وهي اقل من القيمة الجدولية (-١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حجم الكادر على جودة تدقيق الحسابات.

٤- السمعة: (١,٢٢١) وهي اقل من القيمة الجدولية (١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لسمعه مكتب التدقيق على جودة تدقيق الحسابات.

٥- أخلاقيات المهنة (السلوك المهني): (١,٩٤٨) وهي اقل من القيمة الجدولية (١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لسمعه مكتب التدقيق على جودة تدقيق الحسابات.

٦- الالتزام بمعايير التدقيق الدولية: (١,٩٨٧) وهي اكبر من القيمة الجدولية (١,٩٦) لذلك ترفض الفرضية الصفرية حيث انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إلى الالتزام بالمعايير على جودة تدقيق الحسابات.

٧- الالتزام بالتشريعات: (٠,٣١٥) وهي اقل من القيمة الجدولية (١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إلى الالتزام بالتشريعات على جودة تدقيق الحسابات.

٨- درجة الإلزام في التشريعات لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية: (٠,٦٢٥) وهي اقل من القيمة الجدولية(١,٩٦) لذلك تقبل الفرضية الصفرية وبذلك فانه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدرجة الإلزام في التشريعات لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية على جودة تدقيق الحسابات.

٩- مستوى التكنولوجيا المستخدم: (-٢,٠٠٢) وهي اكبر من القيمة الجدولية (-١,٩٦) لذلك ترفض الفرضية الصفرية حيث انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوى التكنولوجيا المستخدمة لدى مكتب تدقيق الحسابات على جودة تدقيق الحسابات.

النتائج والتوصيات:

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

٥- تبين أن مستوى الإدراك لأهمية جودة تدقيق الحسابات لدى المحاسبين القانونيين مرتفع حيث بلغ المتوسط الحسابي للمتغير التابع (٤,٦) والانحراف المعياري (٠,٢٢٤).

٦- يتأثر مستوى جودة تدقيق الحسابات باختلاف العوامل الديمغرافية ، حيث تأثر ايجابيا على جودة تدقيق الحسابات بزيادة المؤهلات العلمية.

٧- تم التوصل إلى انه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل الديموغرافية التالية على جودة تدقيق الحسابات: التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية، الخبرة في المحاسبة، الخبرة في التدقيق.

٨- يختلف مستوى جودة تدقيق الحسابات باختلاف عوامل البيئة الرقابية، حيث ترتفع جودة التدقيق بزيادة أتعاب التدقيق، والالتزام بمعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، ومستوى التكنولوجيا المستخدمة.

٩- تم التوصل إلى انه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل التالية على جودة تدقيق الحسابات: طريقة تعيين وعزل المدقق، سمعة المكتب، حجم الكادر في مكتب تدقيق الحسابات، الالتزام بأخلاقيات المهنة (السلوك المهني)، درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة، درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

١٠- لا يتم تفعيل تطبيق ما ورد في التشريعات ذات العلاقة والمنظمة لمهنة المحاسبة القانونية في الواقع العملي للمهنة بالشكل المطلوب.

التوصيات:

٤. ضرورة العمل من قبل المحاسبين القانونيين على مواكبة التطور في الأنظمة المحاسبية المستخدمة وذلك من خلال وضع الخطط والبرامج التي تتماشي والتطور الحاصل وإتباع إجراءات تدقيق مناسبة مما ينعكس بالتالي على مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق وعلى مستوى جودة التدقيق في الأردن بشكل عام.

٥. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين فيما يخص رفع سوية جودة تدقيق الحسابات وذلك من خلال وضع معايير وضوابط مهنية تتعلق بالجودة يتم من خلالها رفع مستوى جودة خدمة تدقيق الحسابات في الأردن، ومتابعة تطبيقها من قبل مكاتب تدقيق الحسابات من خلال تبني برامج رقابة للأداء المهني لدى مكاتب تدقيق الحسابات وتكون شبيهة بأنظمة الجودة المطبقة في شركات التدقيق في كثير من دول العالم، وتفعيل ما ورد في التشريعات من نصوص تتعلق بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني من خلال اللجان المشكلة في الجمعية لهذه الغاية.

٦. العمل على توجيه الاهتمام إلى موضوع جودة التدقيق وإبراز أهميته ودوره في تحسين مستوى القرارات للجهات المستفيدة من تقرير مدقق الحسابات وذلك من خلال جمعية المحاسبين القانونيين وتفعيل التشريعات ذات العلاقة.

٧. قيام الجامعات والمعاهد بإعداد مناهج وخطط دراسية تؤدي إلى تأهيل خريجي تخصص المحاسبة بشكل اقرب إلى واقع العمل ويؤدي إلى التأهيل العملي بشكل موازي للتأهيل النظري ومواكبة التطور الحاصل في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

٨. عمل برامج تدريبيه منظمه وملزمه لمدققين الحسابات متعلقة بالتشريعات والقوانين ولمعايير ذات العلاقة بجودة تدقيق الحسابات، والتوعية إلى أهمية تطبيقها للرقي في المهنة بما يتناسب مع درجة أهميتها.

٩. القيام بعمل دراسات أخرى تبحث بموضوع جودة التدقيق لتغطية الجوانب التي لم تطرق بعد، حتى يتم التوصل إلى أعلى درجة ممكنة في تطبيق الجودة في التدقيق.

المصادر والمراجع:

المراجع العربية:

أولا: الكتب:

١- هادي التميمي ، **معايير التدقيق الدولية**، مكتبة شباب الجامعة ، عمان، ١٩٩٧م .

٢- هادي التميمي، **المدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مركز كحلون للكتب، عمان، ١٩٩٨م.

٣- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط ٢، ٢٠٠٤م.

٤- عادل الشبراوي، **إدارة الجودة الشاملة**، الشركة العربية للإعلام شعاع، القاهرة، ١٩٩٥م.

٥- محمد الصبان، عبد الوهاب علي، **المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢م.

٦- ماهر العجمي، **دليل الجودة في المؤسسات والشركات**، دار الرضا للنشر، دمشق، ١٩٩٩م.

٧- حسين القاضي، **مراجعة الحسابات الأساسيات**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ١٩٩٤م.

٨- داود صبح، **تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية**، ج ٢، ط ١، مكتبة صادر ناشرون ش.م.م، بيروت،٢٠٠٢م.

٩- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٠م.

١٠- جورج غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،٢٠٠١م.

١١- احمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مكتبة شباب الجامعة، الإسكندرية،١٩٩٢م.

ثانيا: الدوريات:

١- تركي الحمود، محمود قاقيش، صايل رمضان، "**المشاكل التي يواجهها مدققي الحسابات في الأردن**"، مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد، (٧)، العدد (٤)، كانون الأول ١٩٩٢م.

٢- عبدا لرحمن الحميد، **خصائص جودة المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٣٥، العدد ٣، ١٩٩٥م.

٣- محمد الرجبي، ومحمد علقم، **عوامل تغيير مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد١، مجلد ٢٤، ١٩٩٧م.

٤- حسام العنقري، عبد المحسن ألشاطري، إيمان بنت حسين، " **انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية** "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز؛ الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٠، ع١، (٢٠٠٦ م/١٤٢٧ هـ)، ص: ٨١ – ١٢٩.

٥- سالم ألغامدي، حسام العنقري،" **آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية : دراسة ميدانية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز**:الاقتصاد والإدارة،م ١٩، ع ٢، (٢٠٠٥ م/١٤٢٦ هـ)، ص:١٨٧ – ٢٢٤.

٦- محمد الطراونة، "**الجودة الشاملة في الشركات الصناعية** "، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، المجلد الأول، العدد٣، ١٩٩٦م.

٧- عاطف العوام، "**مفهوم الدخل المحاسبي كمقياس للأداء في ظل إدارة الجودة الشاملة**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٥م.

٨- سامر السمان، "**معايير الايزو الدولية**"، مجلة الاقتصاد المعاصر، المجلد الثاني، العدد،١٧، عمان، ١٩٩٩م.

٩- ظاهر القشي، حازم الخطيب، "**الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**"، دراسة تحليلية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، ٢٠٠٦م.

١٠- محمد النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية ن وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن**، المجلة الأردنية في الإدارة، الجامعة الأردنية، المجلد ٢، العدد ٣، ٢٠٠٦م، ص ٣٩٠ – ٤١٥.

١١- عبد الله المالكي، **تدقيق الحسابات مهمات جديدة في عصر جديد**، مجلة المدقق، العدد ٤١، ٢٠٠٠م.

١٢- احمد المخادمة، " **العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية**:دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن"مجلة المحاسبة والإدارة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد ٦٦، ٢٠٠٦م، ص ٢٦١– ٣١٨.

١٣- سامر جاغوب، **واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن**، مجلة المدقق، العدد٢١، ١٩٩٣م، ص ٢٠-٢١.

١٤- نعيم دهمش، **استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن**، المحاسب القانوني العربي، العدد ٢٣، ١٩٨٩م، ص ٢٢-٢٥.

١٥- وليد صيام، واقع التأهيل الأكاديمي لمدقق الحسابات الأردني، مجلة المدقق، العدد ٤٠، ١٩٩٩م.

١٦- فريد زين الدين، "**إدارة الجودة الشاملة والايزو**"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد ١، كانون ثاني، ١٩٩٥م.

١٧- علي طلبة، **قياس اثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات** ،دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان، مجلة الإداري، العدد ٦٩، ١٩٩٧م، ص ١٣ – ٣٧.

١٨- اسعد عارضة، **أين نحن من قواعد السلوك المهني**، مجلة المدقق، العدد٣١، ١٩٩٧م.

ثالثا: رسائل ماجستير غير منشورة:

١- زياد احمد، "**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بيئة التدقيق" دراسة تحليلية**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، ٢٠٠٣م.

٢- فؤاد سنور، " **العوامل المؤثرة على تقدير الأهمية النسبية للأخطاء المحاسبية من مدققي الحسابات في الأردن : دراسة ميدانية** "، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان، ١٩٩٤م.

٣- محمد حميدات، " **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية**" رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، ٢٠٠٢م.

رابعا: القوانين والمصادر الأخرى:

١- المملكة الأردنية الهاشمية، **قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية** لسنة ٢٠٠٣، قانون رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣م.

٢- المملكة الأردنية الهاشمية، (**نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية لسنة ٢٠٠٦**) رقم (٢) لسنة ٢٠٠٦، بمقتضى المادة (٢٩) والفقرة (أ) من المادة (٤٥) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣م.

٣- المملكة الأردنية الهاشمية، **النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين** رقم (١٢٢) لسنة ٢٠٠٤م.

٤- المملكة الأردنية الهاشمية، **نظام تصنيف مدققي الحسابات الأردنيين** رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٦، صادر بموجب المادة رقم (١٩) من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٥م.

٥- المملكة الأردنية الهاشمية، **قانون الشركات** رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧.

٦- المملكة الأردنية الهاشمية، سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، ٢٠٠٨م.

المراجع الأجنبية:

a) Books :

1- Decima Research Limited, **Executive Summary of Public Opinion Survey** (1986)**.**

2- Uma Sekaran, **Research Methods for Business (A Skill Building Approach**), John Wiley & Sons, 2nd ed. , New York. 1992**.**

3- Garrison, Ray H, and Eric W. Noreen, **Managerial Accounting, 8th. Edition, Irwin – International**, 1997**.**

4- Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell "**Using Multivariate Statistics**", Pearson fallucation Inc. ,United States of American, 2007.

5- Josehp F. hair, William C. Black, Barry J. A bin, Rolhp E. Anderson, Ronald L. Cat ham ,Pearson Brentice hall, "**Multivariate Data Analysis**", 2007**.**

b) Articles:

1- Liggio, C.D. "**The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo?**", CPA Journal,(July,1975), P.24.

2- Jagan Krishnan**,** "**litigation Risk and Auditor Resignation**", The Accounting Review, 72 , No 4 , Oct. 1997 , PP539 – 560 .

3- Palmrose, Z.V. 1988. **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Quality**, The Accounting Review, Vol. 63, pp. 55 –73.

4- De Anlgelo, L.E. 1981**. Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, pp. 183-199.

5- St Pierre, K. and Anderson, J. 1984**. An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public accountants**, The Accounting Review, Vol. 66, No 33, pp. 516-533.

6- Francis, J. and Simon. D. 1987. **Atest of Auditing Pricing in the Small- Client segment of the U.S. Audit market**, The Accounting Review**,** Vol.62, No1, pp.145-157.

7- Menon, K. and Williams, D. 1991. **Auditor Credibility and Initial Public Offering**, The Accounting Review, Vol.66, No2, pp.313-332.

8- Deis, D. R. and Giroux, G.A. 1992. **Determinants of Audit Quality In The Public Sector**, The Accounting Review, Vol. 67, pp. 462-479.

9- Teoh, S. H. and T.J. Wong. 1993. **Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient**, The Accounting Review, Vol. 68, No2, pp. 346-366.

10- Okeefe, T.B., R. King and K. M. Gaver. 1994. **Audit Fees, Industry specialization and compliance with GAAS Reporting standards**. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 13, pp. 40-50.

11- Clarkson, P. and D, Simunic. 1994. **The Association Between Audit Quality, Retained Ownership and Firm Specific Risk in U.S.A**, Versus Canadian IPO Markets**,** Journal of Accounting and Economic, Vol. 17, pp. 207-228.

12- Gist, W. 1994. **Empirical Evidence on the Effect of Audit Structure on Audit Pricing, Auditing**, A Journal of Practice and Th**eory**, Vol. 13, No2, pp. 25-40.

13- Edward Joyce, "**Expert Judgment in Audit Program Planning**", Accounting Review, Vol.20 , No. 2 , Spring , 1996.

14- Schwartz, R. 1997. Legal Regimes, **Audit Quality and Investment**, The Accounting Review, Vol. 72, No3, pp. 385-406.

15- Colbert, G. and Dennis, M. 1998**. The Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis Of Small CPA Firms**, Journal of Accounting Auditing and Finance, Vol. 13, pp. 135-150.

16- Lennox, C. S. 1999. **Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses**, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 26, No7, pp. 779-805.

17- Kirshnan, J. and Paul, C. S. 2000. **The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Non-For-Profit Sector**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 19, pp. 9-24.

18- Vanstraelen, A. 2000. **Impact of Renewable Long-term Audit Mandates on Audit Quality**, The European Accounting Review, Issue 1, pp. 419-442.

19- Woo, E-S. and Hian, C .K. 2001. **Factor Associated with Auditor Changes:** A Singapore Stud**y**, Accounting and Business research, Vol. 31, No2, pp. 133-144.

20- Fargher N. , Taylor , M.H. and Simon , D.T. (2001), "**The demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services**", The International Journal of Accounting , V. 36, Issue . 4, pp. 407 – 421.

21- Beasley, M. S. and Petroni, K. R. 2001. **Board Independence and Audit-Firm Type, Auditing**: A Journal of Practice and Theory**,** Vol. 20, Issue 1, pp. 97-118.

22- Van Caneghem Tom. (2004**) "The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding-up Behaviors: Some UK Evidence**" European Accounting Review, Vol. 13, No. 4, pp 771–786.

23- Aloke Ghosh (2005*)* **"Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality"** The Accounting Revie*w*, Vol. 80, No. 2. pp. 585–612.

24- Barto Jan (2005) **"Who Cares about Auditor Reputation"** Journal of Contemporary Accounting Research, Vol. 22 No. 3. pp 549-586.

الملاحـــــــــق

- الاستبانـه
- قائمة أسماء المحكمين

بســـم الله الرحمن الرحيم

اســــــــــــتبانه

أختي المستجيبة، أخي المستجيب ....

يقوم الباحث بإعداد دراسة حول (العوامل المؤثرة على جــودة تــدقيق الحــسابات فـــي الأردن)، أرجو التكرم بالمساعدة في إتمام الإجابة على هذه الاستبانة لضمان نجاح هذه الدراســة شاكرا لكم حسن تعاونكم لما فيه مصلحة مهنة تدقيق الحسابات والاقتصاد الوطني الأردني. وأؤكد لكم بان هذه البيانات ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

<u>الجزء الأول</u>: المعلومات المتعلقة بالعوامل الديموغرافية:

* أشر إلى الإجابة المناسبة بالنسبة لك أو املأ الفراغ مما يلي:

١. المؤهل العلمي:

□ دبلوم □ بكالوريوس □ ماجستير □ دكتوراه □ أخرى

٢. التخصص:

□محاسبة □ إدارة أعمال □ إدارة عامة □ تمويل □ اقتصاد □ أخرى

٣. المؤهل المهني:

□ JCPA □ ACPA □ CIA □ CPA □ أخرى

٤. المركز الوظيفي:

□ رئيس فريق تدقيق □ مدقق رئيسي □ مدقق □ مساعد مدقق □ أخرى

عدد سنوات الخبرة في المحاسبة ....

٥.

عدد سنوات الخبرة في التدقيق ....

.٦

الجزء الثاني: يشتمل على المعلومات المتعلقة بعوامل البيئة الرقابية:

السؤال الأول: ما رأيك بأهمية الالتزام بالعوامل الآتية للوصول إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات في الأردن؟

	غير مهم جدا	غير مهم	محايد	مهم	مهم جدا
١. معايير التدقيق الدولية.					
٢ . معايير المحاسبة الدولية.					
٣. التشريعات الأردنية ذات العلاقة.					
٤. استخدام تكنولوجيا المعلومات.					
٥. اعتماد أساس التكلفة والجهد والوقت.					
٦. التمسك بقواعد السلوك المهني.					
٧. التصرف بنزاهة واستقلالية.					
٨. بذل العناية المهنية اللازمة في العمل.					

السؤال الثاني:

ما رأيك بتأثير العوامل التالية في جودة تدقيق الحسابات ؟

* **أتعاب التدقيق**	غير مهم جدا	غير مهم	محايد	مهم	مهم جدا
٩. أتعاب تدقيق الحسابات المتدنية تؤدي إلى تدني الوقت المستخدم في التدقيق.					
١٠ . وجوب حصول المحاسب القانوني على أتعاب تتناسب مع حجم المسؤولية الملقاة على عاتقه.					
١١ . تحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
١٢ . أتعاب تدقيق الحسابات المرتفعة تؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
١٣. أتعاب تدقيق الحسابات التي احصل عليها لا تتناسب والجهد المبذول.					
١٤. تحديد أتعاب التدقيق من قبل جمعية المحاسبين القانونيين					

الأردنيين بدعم جودة تدقيق الحسابات.					
١٥ . المنافسة بين المحاسبين القانونيين تؤدي إلى تدني أتعاب التدقيق مما يؤثر سلبا على جودة التدقيق .					
١٦ . تحديد أتعاب التدقيق من قبل هيئة المديرين يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات .					
١٧ .تحديد أتعاب التدقيق من قبل الهيئة العامة للمساهمين يدعم جودة التدقيق .					
١٨ .زيادة الأتعاب تؤدي إلى التوسع في الحصول على أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية لتعزيز تقرير المحاسب القانوني مما يوصل إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات.					
*** تعيين وعزل مدقق الحسابات**					
١٩. تعيين المحاسب القانوني وعزله من قبل هيئة المديرين يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.					
٢٠. تعيين وعزل المحاسب القانوني من قبل الهيئة العامة للمساهمين يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
٢١. ارتفاع المستوى المهني للمحاسب القانوني يدعم من فرص تعيينه ويحد من إمكانية عزله مما يعزز الوصول إلى جودة تدقيق حسابات أفضل.					
٢٢. تعيين وعزل المحاسب القانوني من قبل لجنة التدقيق في الشركات المساهمة العامة يدعم ويعزز جودة تدقيق الحسابات.					
٢٣ . يمكن للمحاسبين القانونيين من تقليل الإقالات من خلال اهتمامهم بالتخطيط لعملية التدقيق بمهنية عالية مما يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
٢٤. تدخل الإدارات في المنشآت في تعيين وعزل المحاسب القانوني يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.					
*** حجم مكتب تدقيق الحسابات**					
٢٥. تدقيق البيانات المالية من قبل مكتب تدقيق صغير الحجم يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.					

٢٦. تدقيق البيانات من قبل مكتب تدقيق كبير الحجم يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
٢٧. المكتب الكبير يستخدم التكنولوجيا (برمجيات وأجهزة) بشكل اكبر مما هو لدى المكتب الصغير مما له أثرا إيجابيا على جودة تدقيق الحسابات.					
٢٨. مكتب تدقيق الحسابات صغير الحجم يمكن أن يتساهل ولا يلتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالشكل المطلوب.					
٢٩. المكاتب الصغيرة الحجم يمكن أن تتماشى مع رغبات العميل بشكل اكبر مما هو لدى المكاتب الكبيرة.					
٣٠ . وجود تخصصات مختلفة لدى مكتب تدقيق الحسابات يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات .					
٣١ . اندماج مكاتب تدقيق الحسابات الصغيرة يؤدي إلى التوصل جودة أفضل لتدقيق الحسابات.					
*** سمعة مكتب تدقيق الحسابات**					
٣٢. السمعة الجيدة لمكتب تدقيق الحسابات تؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
٣٣. عدم وجود دعاوى قضائية لدى المحاكم ضد مكتب تدقيق الحسابات تعني اقترابه بشكل أكبر إلى جودة تدقيق الحسابات.					
٣٤. تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مكتب تدقيق الحسابات يؤثر سلبا على جودة تدقيق الحسابات.					
٣٥ . زيادة العمر الزمني لمكتب تدقيق الحسابات يعني امتلاكه سمعة جيدة مما يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.					
٣٦ . ارتباط مكتب تدقيق الحسابات بمكاتب وشركات تدقيق حسابات إقليمية أو عالمية يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات في الأردن.					
٣٧ .درجة الوعي لدى العملاء بمدى أهمية مهنة تدقيق الحسابات ودورها ووظيفتها في المجتمع تمكنه من تمييز المحاسب القانوني الكفء والمكتب ذو الأداء المهني عالي الجودة.					
*** أخلاقيات المهنة (السلوك المهني)**					

٣٨ . التزام المحاسب القانوني بالتشريعات ومعايير التدقيق ذات العلاقة تؤدي إلى الارتقاء بأخلاقيات المهنة مما ينعكس إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
٣٩ . وجود العلاقات الشخصية أو الاجتماعية بين المحاسب القانوني والعميل يؤدي إلى عدم الارتقاء بأخلاقيات المهنة مما يؤثر سلبا على جودة تدقيقي الحسابات .					
٤٠. الالتزام بمتطلبات قواعد السلوك المهني يؤدي إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات.					
٤١. بذل العناية المهنية المناسبة يعزز ويدعم الجودة في تدقيق الحسابات.					
٤٢. التصرف بشكل مستقل ومحايد من قبل المحاسب القانوني يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.					
*** معايير تدقيق الحسابات الدولية**					
٤٣ . تتبنى إدارات مكاتب تدقيق الحسابات رؤى وخطط واضحة في تطبيق معايير التدقيق الدولية للوصول إلى أفضل درجات الجودة في تدقيق الحسابات.					
٤٤ . وجود إدراك تام لدى المحاسبين القانونيين وإدارات مكاتب تدقيق الحسابات لمفهوم جودة تدقيق الحسابات يؤثر إيجابا في سرعة تحقق الجودة في تدقيق الحسابات.					
٤٥ . التزام العميل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية يرتبط لزاما في التوصل إلى جودة تدقيق الحسابات.					
٤٦ . ارتفاع مستوى جودة البيانات المالية والمحاسبية يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
٤٧. الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.					
*** درجة الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة.**					
٤٨ . الإلمام الجيد للمحاسب القانوني بالتشريعات ذات العلاقة يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					

٤٩ . الرضا والولاء الوظيفي للمحاسب القانوني يؤدي إلى التـزام أكثر بالتشريعات ذات العلاقة مما ينعكس إيجابا على جودة تـدقيق الحسابات.					
٥٠. الالتزام بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة يؤدي إلـى جـودة أفضل في تدقيق الحسابات.					
٥١ . المحاسب القانوني الأردني الحاصل على التأهيـل المهنـي الأردني يلتزم بشكل اكبر من الحاصلين على تأهيل مهنـي غيـر أردني.					
***درجة الإلزام في التشريعات الأردنية لتطبيـق معـايير المحاسبة والتدقيق الدولية.**					
٥٢ . التشريعات الأردنية ذات العلاقة كافية للتمكن من الوصـول إلى الجودة في تدقيق الحسابات في الأردن.					
٥٣ . هناك دور لا بد لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيـين أن تؤديه لتحديث التشريعات للوصول إلـى تطبيـق اشـمل لمعـايير المحاسبة والتدقيق والدولية.					
٥٤ . إن زيادة درجة الإلزام تؤثر إيجابا في الوصول إلى جـودة تدقيق حسابات أفضل.					
٥٥ . إن تطبيق برنامج أو معايير لمراقبة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين الأردنيين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيـين يمكن أن يؤثر إيجابا نحو الحصول على جـودة أفـضل لتـدقيق الحسابات في الأردن.					
***مستوى التكنولوجيا المستخدمة لـدى مكتـب تـدقيق الحسابات ومدقق الحسابات**					
٥٦ . التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني والمتعلق بتـدقيق نظم المعلومات الحاسوبية يزيد من مستوى جودة تدقيق الحسابات.					
٥٧. زيادة مستوى التكنولوجيا المستخدمة لـدى مكتـب تـدقيق الحسابات تؤدي إلى جودة أفضل في تدقيقي الحسابات.					
٥٨. وجود برامج تدريبية كافية لتطبيق التكنولوجيا الحديثة وتطوير					

أداء المحاسبين القانونيين لدى مكتب تدقيق الحسابات يؤثر إيجابا في جودة تدقيق الحسابات.					
٥٩ . استخدام الأساليب الكمية والإحصائية لمساعدة المحاسب القانوني يؤثر إيجابا في جودة أداءه والوصول إلى جودة أفضل لتدقيق الحسابات.					
٦٠ . استخدام برمجيات متطورة ومتخصصة تتناسب مع نوع النشاط لدى العملاء يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.					
٦١. قيام المحاسب القانوني بالاطلاع على كل ما هو حديث في تكنولوجيا المعلومات لتطوير أدائه وبالتالي الوصول إلى جودة أفضل في تدقيق الحسابات.					

قائمة بأسماء الأساتذة محكمي الاستبانة

١	الأستاذ الدكتور محمد العامري	جامعة آل البيت
٢	الدكتور محمد الرحاحلة	جامعة آل البيت
٣	الدكتور جمال الشرايري	جامعة آل البيت
٤	الدكتور سليمان البشتاوي	جامعة آل البيت
٥	الدكتور وليد صيام	الجامعة الهاشمية
٦	الدكتور حسام الدين خداش	الجامعة الهاشمية
٧	الدكتور هيل الجنابي	جامعة آل البيت
٨	الدكتور غسان مطارنة	جامعة آل البيت
٩	الدكتور سليمان المساعيد	جامعة آل البيت
١٠	الأستاذ عبدا لرحمن الدلابيح	جامعة آل البيت

Abstract

The Effect of Demographic Factors and Control Environment on Auditing Quality in Jordan:

Prepared by

Jamal Nasser Khalaf Abu-Aqoulah

Supervisor

Dr. Mohammed Yasin Al-Rahahlah

This study aims to examine the effect of demographic factors and control environment on auditing quality in Jordan. Accordingly, a questionnaire has been designed to include variables that expected to influence audit quality. Those variables include: international accounting and auditing standards, the legal environment in Jordan that related to auditing, technology level, cost and effort and time principle, ethical environment, independency, and accuracy.

Study sample included (105) Jordanian Certified Public accountants. The results of statistical analysis can be summarized as follows:

1. The results indicate that the certified accountants recognize the importance of auditing quality as the education level increases.
2. The demographic factors, other than the education level, seemed to be insignificant and don't have any effect on auditing quality. These factors include specialization, position, professional certificates, and experience.
3. The level of auditing quality is effected positively by control environment factors such as auditing fees, the extent to which international standards are applied, and technology level.
4. The results indicate that there is no significant effect for auditor recruiting and firing, reputation, number of employees, ethical environment, and the regulatory environment on auditing quality.

Based on the above, the researcher recommends the following:

1. It is important for auditors to adopt plans and training programs that stimulate improvements in auditing field.
2. Activating the role of Jordanian Accountants Association in raising the level of auditing quality.
3. Matching the educational system outputs to the actual market need with respect to accounting and auditing.